

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

JOÃO TELES

**PRÁTICAS DA CONTROLADORIA EM HOTÉIS DE GRANDE
PORTE DO SUL DO BRASIL**

**FLORIANÓPOLIS
2011**

JOÃO TELES

**PRÁTICAS DA CONTROLADORIA EM HOTÉIS DE GRANDE
PORTE DO SUL DO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade do Centro Sócio-Econômico da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Contabilidade

Orientador: Prof.^o Dr. Rogério João Lunkes

**FLORIANÓPOLIS
2011**

Catalogação na fonte pela Biblioteca Universitária
da
Universidade Federal de Santa Catarina

T269p Teles, João

Práticas da controladoria em hotéis de grande porte do Sul do Brasil [dissertação] / João Teles ; orientador, Rogério João Lunkes – Florianópolis, SC, 2011.

199 p.: il., grafs., tabs.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Inclui referências e apêndices

1. Contabilidade. 2. Controladoria. 3. Administração de hotéis – Brasil, Sul. I. Lunkes, Rogério João. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDU 657

JOÃO TELES

**PRÁTICAS DA CONTROLADORIA EM HOTÉIS DE GRANDE
PORTE DO SUL DO BRASIL**

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de “Mestre em Contabilidade”, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina

Florianópolis, 09 de junho de 2011.

Prof. José Alonso Borba, Dr.
Coordenador do Curso

Banca Examinadora:

Prof. Rogério João Lunkes, Dr.
Orientador
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof^ª Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo, Dr^a.
Universidade Federal do Paraná

Prof. José Alonso Borba, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Sérgio Murilo Petri, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina

*Aos meus pais e avós, como retorno à
educação e os valores dispensados a mim.*

AGRADECIMENTOS

À minha noiva Débora Xavier e ao nosso Juninho, por me proporcionarem um ambiente saudável de amor em família, no qual eu pude me dedicar com prazer às atividades deste trabalho e realizar meus objetivos.

À professora Valdirene Gasparetto pelo convívio durante o estágio em docência e auxílio indispensável em diversas etapas do mestrado e com grande contribuição a esta dissertação.

À professora Sandra Rolin Ensslin, a quem eu tenho imensa admiração e respeito pelo trabalho e dedicação impressos à frente do PPGC/UFSC e pelos ensinamentos passados desde a graduação.

À Maura Paula Miranda, colega e amiga, que ofereceu todo suporte administrativo e pessoal necessários ao bom andamento do curso, além de dividir sua alegria de viver.

Aos membros da banca, professora Dr^a Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Dr. Sérgio Murilo Petri e Dr. José Alonso Borba, pelo aceite em avaliar e contribuir com este trabalho.

Ao professor Dr. Rogério João Lunkes pela parceria e encaminhamento dado, como professor da graduação e mestrado, chefe do PPGC e orientador.

Aos profissionais participantes da pesquisa, pela colaboração e tempo despendido ao questionário, e também àqueles que não participaram, por me mostrar que é possível superar as dificuldades encontradas no caminho.

Ao meu ex-chefe no IBGE, Sr. José Paulo Simas, pela compreensão e apoio de pai quando precisei conciliar as funções profissionais e acadêmicas, aceitando e entendendo minhas ausências.

Principalmente a Deus, por me dar saúde, proteção e coragem, não deixando meu espírito se abater diante as adversidades.

Por fim, a todos aqueles que, direta, ou indiretamente, influenciaram de alguma maneira o meu caminho até aqui, amigos e colegas.

“O segredo do meu sucesso é Deus.”

RESUMO

A participação do *controller* e da controladoria no apoio à gestão hoteleira tem demonstrado seu valor, a partir da expansão e notoriedade em seu papel nas empresas (BURGESS, 1996). Contudo, há pouca investigação sobre a controladoria em hotéis brasileiros, sua atuação, áreas de responsabilidade e envolvimento em decisões de gestão. Desse modo, traçou-se como objetivo geral desse estudo identificar práticas da controladoria em hotéis de grande porte no sul do Brasil, considerando a forma como os hotéis estruturam sua área de controladoria, envolvendo localização no organograma e subordinação hierárquica, objetivos, foco de atuação, eficácia das atividades, principais responsabilidades, perfil do *controller*, participação no planejamento estratégico e o grau de envolvimento nas decisões de gestão. Para atingi-lo, foi realizado levantamento por meio de questionário estruturado e disseminado por *e-mail*, com a adesão de vinte e três *controllers* de hotéis associados à ABIH, das cidades de Florianópolis, Curitiba e Porto Alegre. A pesquisa enquadra-se como descritiva, prática, pesquisa de campo, *survey*, quali-quantitativa e aplicada. A revisão da literatura apresenta algumas pesquisas realizadas em âmbito mundial, as quais foram comparadas aos resultados obtidos pela presente dissertação. Os resultados revelam que o departamento de controladoria é encontrado em grande parte dos hotéis pesquisado, localizados em linha, em cargos de gerência, subordinados à diretoria. A maioria dos responsáveis ocupa o cargo denominado *controller* e são formados em áreas de gestão (Contabilidade e Administração), com experiência média de doze anos em controladoria. As principais áreas de responsabilidade da controladoria nos hotéis são orçamentos, contabilidade financeira, estoques e contas a receber, podendo ser enquadrado na categoria de principal informante (analista de dados). Para a eficácia dessas atividades, encontraram-se profissionais com comportamento de bom senso, além da presença de características de extroversão, abertura e agradabilidade, que estão associadas ao envolvimento no processo de tomada de decisão. Também se consideraram como habilidades importantes a capacidade de trabalhar em equipe e habilidade em tomar decisões. Sobre a contribuição da controladoria no processo de gestão, notou-se a participação do *controller* na formulação de estratégias, com co-participação no planejamento estratégico. Possuem alto envolvimento em decisões estratégicas e operacionais, principalmente em decisões financeiras, de inventário e gestão de custos. Recomenda-se a continuação da investigação sobre controladoria nos hotéis brasileiros em outros contextos e com amostras que possibilitem a exploração da análise dos dados e teste de hipóteses.

Palavras-chave: Controladoria; *controller*; práticas; hotéis.

ABSTRACT

The involvement of the controllership and controller to support the hotel management has demonstrated its value from the expansion and notoriety on their role in the companies (BURGESS, 1996). However, there is a little research on controllership in Brazilian hotels, its performance, areas of responsibility and involvement in management decisions. Thus, drew up the general objective of this study to identify controllership's practices the large hotels in the south of Brazil, considering the way they structure their hotels controllership area, involving the location and hierarchical organizational structure, objectives, focus of activity, effectiveness of activities, main responsibilities, a profile of the controller, participation in strategic planning and involvement in management decisions. To achieve it, we collected through structured questionnaire and disseminated by email, with the accession of twenty-three controllers associated ABIH hotels, cities of Florianopolis, Curitiba and Porto Alegre. The research is classified as descriptive, practical, field research, survey, qualitative and quantitative and applied. The literature review presents some research worldwide, which were compared to results obtained by this dissertation. The main results show that the controllership department is found in many of the hotels surveyed, located online, in management positions, subordinate to the board. Most charge controller holds the office called and are trained in areas of management (Accounting and Business Administration), with average experience of twelve years in controllership. The main areas of responsibility of the controllership in hotels are budgets, financial accounting, inventory and accounts receivable, and also had charge of the budget process and may be falling under the category of principal informant (data analyst). The effectiveness of such activities, met with professional behavior of common sense, besides the presence of features of extraversion, agreeableness and openness, which are associated with involvement in decision-making process. It was also considered important skills the ability to work as a team and ability to make decisions. On the contribution of the controllership in the management process, noted the participation of the controller in the formulation of strategies, with co-participation in strategic planning. They have high involvement in strategic and operational decisions, especially in financial decisions, inventory and cost management. It is commended that further research on controlling the Brazilian hotels in other contexts and with samples that allow the exploitation of the data analysis and hypothesis testing.

Key-words: Controllership; controller; practices, hotels.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Funções do <i>controller</i> em obras dos EUA, Alemanha e Brasil.....	50
Tabela 2 - População e amostra da pesquisa.....	71
Tabela 3 - Quantidade de UH's dos hotéis pesquisados.....	76
Tabela 4 - Número de funcionários dos hotéis pesquisados.....	77
Tabela 5 - Número de funcionários temporários e/ou terceirizados.....	77
Tabela 6 - Principais indicadores financeiros utilizados pelos hotéis.....	80
Tabela 7 - Áreas de consultoria externa.....	82
Tabela 8 – Idade dos respondentes.....	86
Tabela 9 - Tempo de experiência dos respondentes na controladoria.....	101
Tabela 10 - Tempo de atuação do <i>controller</i> na empresa atual.....	88
Tabela 11 - Tempo do respondente na função atual.....	88
Tabela 12 - Denominação do cargo dos respondentes.....	100
Tabela 13 - Objetivos da controladoria.....	102
Tabela 14 - Responsabilidades do <i>controller</i> hoteleiro/ controladoria.....	106
Tabela 15 - Eficácia das atividades financeiras dos <i>controllers</i>	108
Tabela 16 - Habilidades interpessoais dos <i>controllers</i> pesquisados.....	109
Tabela 17 - Habilidades importantes para a eficácia das atividades do <i>controller</i>	112
Tabela 18 – Responsabilidade pelo processo orçamentário.....	118
Tabela 19 - Participação do <i>controller</i> nas decisões do hotel.....	122

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Faixa etária dos hotéis da amostra	90
Gráfico 2 - Tipo do hotel (rede hoteleira/ empreendimento único)	91
Gráfico 3 - Taxa de ocupação dos hotéis da amostra (2010).....	92
Gráfico 4 - Comportamento do lucro operacional nos últimos anos (3 a 5 anos)	93
Gráfico 5 - Hotéis que utilizam consultoria externa	95
Gráfico 6 - Presença da unidade organizacional ‘controladoria’	97
Gráfico 7 - Gênero dos <i>controllers</i>	98
Gráfico 8 - Faixa etária dos <i>controllers</i>	99
Gráfico 9 - Escolaridade dos respondentes	103
Gráfico 10 - Área de formação dos profissionais da pesquisa – graduação	104
Gráfico 11 - Ano de formação na graduação.....	104
Gráfico 12 - Autoridade do <i>controller</i> no organograma.....	110
Gráfico 13 - Nível hierárquico da controladoria ou <i>controller</i>	111
Gráfico 14 - Subordinação imediata do <i>controller</i>	112
Gráfico 15 - Categorias de atuação do <i>controller</i>	116
Gráfico 16 - Principais áreas de responsabilidade do <i>controller</i> (departamento)	118
Gráfico 17 - Formalização do conjunto de crenças e planejamento estratégico	128
Gráfico 18 - Participação da controladoria no planejamento.....	129
Gráfico 19 - Participação do <i>controller</i> em decisões estratégicas e operacionais.....	132

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Síntese das definições de controladoria enquanto órgão administrativo.....	41
Quadro 2 - Diferenças entre missão e visão.....	43
Quadro 3 - Sumário de títulos (rótulos) do papel do <i>controller</i>	53
Quadro 4 - Características comportamentais.....	55
Quadro 5 - Constructo da pesquisa de campo.....	66
Quadro 6 - Porte de hotéis de acordo com nº de UH's.....	70
Quadro 7 - Cursos de pós-graduação dos respondentes.....	92
Quadro 8 - Comparativo do perfil do <i>controller</i> entre Reino Unido, Estados Unidos, China e Brasil.....	94
Quadro 9 - Interdependências das atividades da controladoria.....	110
Quadro 10 - Habilidades importantes ao <i>controller</i> (rankings).....	114
Quadro 11 - Características comportamentais dos <i>controllers</i> pesquisados.....	125
Quadro 12 - Atendimento aos objetivos da pesquisa.....	129

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura da controladoria.....	40
Figura 2 – Processo de gestão.....	43
Figura 3 - Posição de <i>staff</i>	43
Figura 4 - Posição de linha I.....	44
Figura 5 - Posição de linha II.....	44
Figura 6 - Fatores que influenciam as funções da controladoria.....	50
Figura 7 - Fatores que influenciam o envolvimento do <i>controller</i>	52
Figura 8 - Características organizacionais e pessoais que influenciam na tomada de decisão.....	53
Figura 9 - Procedimentos da pesquisa para atingir o objetivo geral.....	60
Figura 10 - Modelo do enquadramento da pesquisa.....	61
Figura 11 - Enquadramento da pesquisa.....	62
Figura 12 - Procedimentos para seleção do referencial teórico.....	64

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABIH – Associação Brasileira da Indústria de Hotéis

ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas

ADR - *Average Daily Rate*

BI - *Business Intelligence*

CEO - *Chief Executive Office*

CIMA - *Chartered Institute of Management Accountants*

ECBC - Estrutura Conceitual Básica da Controladoria

EMBRATUR - Empresa Brasileira de Turismo

ERP - *Enterprise Resource Planning*

FOHB - Fórum de Operadores Hoteleiros do Brasil

IBICT - Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia

GOP - *Gross operating profit*

MBA - *Master of Business Administration*

PPGC/UFSC – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da
Universidade Federal de Santa Catarina

RevPAR - *Revenue per Available Room*

SINDPOA - Sindicato de Hotelaria e Gastronomia de Porto Alegre

SETU/PR - Secretaria de Estado do Turismo do Paraná

USALI - *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	29
1.1 OBJETIVOS	30
1.1.1 <i>Objetivo geral</i>	31
1.1.2 <i>Objetivos específicos</i>	31
1.2 JUSTIFICATIVA	31
1.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	33
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO	33
2 CONSTRUCTO TEÓRICO	35
2.1 CIÊNCIA CONTÁBIL PARA FINS ADMINISTRATIVOS E CONTROLADORIA	35
2.1.1 <i>Atuação da controladoria</i>	39
2.1.2 <i>Processo de gestão</i>	42
2.1.2.1 Planejamento	44
2.1.2.2 Execução	46
2.1.2.3 Controle	46
2.2 O CONTROLLER	47
2.2.1 <i>O papel do controller</i>	48
2.2.2 <i>Categorias de atuação do controller</i>	51
2.2.3 <i>Autoridade e posição hierárquica do controller</i>	54
2.2.4 <i>Formação acadêmica</i>	57
2.2.5 <i>Experiências profissionais</i>	58
2.2.6 <i>Gênero do controller</i>	59
2.2.7 <i>O controller no setor hoteleiro</i>	60
2.3 TEORIA DOS PAPÉIS	62
2.3.1 <i>Participação do controller no processo de tomada de decisão</i> ...	63
2.3.1.1 Fatores pessoais	66
2.3.1.2 Fatores contingenciais	69
2.4 PESQUISAS EMPÍRICAS SOBRE CONTROLADORIA NO SETOR HOTELEIRO	70
3. METODOLOGIA DA PESQUISA	73
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	74
3.2 PROCEDIMENTOS PARA SELEÇÃO DO REFERENCIAL TEÓRICO	76
3.3 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	78
3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA	83

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

.....	87
4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS HOTÉIS DA AMOSTRA	87
4.1.1 <i>Classificação das empresas por número de UH's disponíveis</i>	87
4.1.2 <i>Classificação das empresas por número de funcionários</i>	88
4.1.3 <i>Idade dos hotéis</i>	90
4.1.4 <i>Tipo do hotel (pertencente a rede hoteleira ou empreendimento único)</i>	90
4.1.5 <i>Desempenho organizacional das empresas</i>	91
4.1.5.1 <i>Taxa média de ocupação (2010)</i>	92
4.1.5.2 <i>Comportamento do resultado operacional</i>	93
4.1.5.3 <i>Indicadores de desempenho utilizados</i>	94
4.1.6 <i>Uso de consultoria externa</i>	95
4.1.7 <i>Presença da unidade organizacional controladoria</i>	96
4.1.8 <i>Resumo das características das empresas pesquisadas</i>	97
4.2 PERFIL DO CONTROLLER	98
4.2.1 <i>Gênero dos respondentes</i>	98
4.2.2 <i>Idade dos controllers</i>	99
4.2.3 <i>Experiências na controladoria</i>	100
4.2.3.1 <i>Tempo de experiência na controladoria</i>	100
4.2.3.2 <i>Tempo na empresa atual</i>	101
4.2.3.3 <i>Tempo na função atual</i>	102
4.2.4 <i>Formação acadêmica</i>	102
4.2.4.1 <i>Escolaridade</i>	103
4.2.4.2 <i>Área de formação – graduação</i>	103
4.2.4.3 <i>Ano de formação</i>	104
4.2.4.4 <i>Pós-graduação</i>	105
4.2.5 <i>Comparativo do perfil com pesquisas internacionais</i>	106
4.2.5.1 <i>Gênero</i>	106
4.2.5.2 <i>Idade</i>	107
4.2.5.3 <i>Formação acadêmica</i>	108
4.2.5.4 <i>Experiências profissionais</i>	109
4.2.6 <i>Resumo do perfil do controller</i>	109
4.3 CONFIGURAÇÃO E ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA	110
4.3.1 <i>Identificação da controladoria na estrutura organizacional</i>	110
4.3.1.1 <i>Posição e autoridade da controladoria/ controller no organograma</i> 110	
4.3.1.2 <i>Nível hierárquico da controladoria</i>	111
4.3.1.3 <i>Subordinação imediata</i>	112
4.3.1.4 <i>Denominação do cargo ocupado</i>	113
4.3.2 <i>Atuação da controladoria</i>	114
4.3.2.1 <i>Objetivos da Controladoria</i>	114
4.3.2.2 <i>Categorização da atuação do controller</i>	116
4.3.2.3 <i>Principais áreas de responsabilidade do controller</i>	117
4.3.2.4 <i>Eficácia das atividades financeiras</i>	120

4.3.2.5 Interdependências das atividades do <i>controller</i>	123
4.3.2.6 Habilidades importantes para o papel do <i>controller</i>	124
4.3.3 <i>Resumo da configuração e atuação da controladoria</i>	127
4.4 CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO	127
4.4.1 <i>Formalização do planejamento e processo orçamentário</i>	128
4.4.2 <i>Responsabilidade pelo processo orçamentário</i>	130
4.4.3 <i>Participação e envolvimento na tomada de decisão</i>	131
4.4.3.1 Decisões estratégicas x decisões operacionais.....	131
4.4.3.2 Decisões específicas	133
4.4.3.3 Habilidades comportamentais que influenciam o envolvimento na tomada de decisão	135
4.4.4 <i>Resumo da contribuição da controladoria no processo de gestão</i>	138
5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	139
5.1 CONCLUSÕES	139
5.2 RECOMENDAÇÕES.....	143
REFERÊNCIAS	144
APÊNDICE I – DICIONÁRIO DE TERMOS - DECISÕES ESPECÍFICAS	153
APÊNDICE II - CARTA DE APRESENTAÇÃO DA PESQUISA	155
APÊNDICE III - QUESTIONÁRIO APLICADO	156
APÊNDICE IV – RESPOSTAS OBTIDAS	164

1. INTRODUÇÃO

Ao longo das últimas três décadas a contabilidade gerencial nas economias ocidentais tem sido criticada tanto por acadêmicos, gestores e consultores por não atender às necessidades emergentes das empresas que sofrem mudanças impostas pelo contexto econômico (EZZMAEL, 1997).

Entretanto, a contabilidade vem respondendo às deficiências e recuperando sua relevância por meio de novos artefatos contábeis e alterações nos sistemas de custos, adequando-se ao dinamismo empresarial e proporcionando uma atuação mais ligada ao processo de tomada de decisão (JOHNSON e KAPLAN, 1993).

Nesse cenário, o processo de gestão deve ser subsidiado pelo conjunto de informações proporcionadas aos decisores, e desse modo se mostrar confiável e relevante. No que se refere à gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas atividades, a controladoria é responsável por tais áreas, podendo atuar desde o controle e eficiência dos processos internos à participação no planejamento e elaboração de estratégias (LUNKES E SCHNORRENBERGER, 2009).

No setor de serviços, o desempenho organizacional depende dos processos operacionais, uma vez que os clientes possuem um contato próximo ao prestador de serviço, possibilitando vieses de conduta por ambas as partes no fornecimento do serviço, configurando-se como um setor sensível a falhas operacionais, influenciando na satisfação esperada para a retenção e expansão de clientes.

Diante dessa característica, o *controller* em hotéis deve possuir habilidades que contribuam a maximizar a satisfação do cliente, coordenando a atuação operacional e participando do processo decisório, agindo com bom senso nas complexas situações que as atividades de um hotel podem apresentar (BURGESS, 1996).

Em virtude da conjunção de subsistemas de gestão nas organizações (contábil, pessoal, planejamento, controle, tributário), se faz importante uma coordenação entre tais áreas, a fim de criar uma sinergia entre elas, orientando a gestão em busca de seus objetivos estratégicos. É nesse sentido que a participação do *controller* pode contribuir na gestão empresarial, criando também oportunidade para se agregar valor à profissão contábil, especialmente na contabilidade gerencial (LUNKES e SCHNORRENBERGER, 2009).

Para esse desafio, a gestão contábil pode ter a importância de participar das equipes de trabalho que tomam decisões de gestão nas empresas, ao invés de assumir um papel coadjuvante como produção de relatórios à diretoria e supervisão operacional. Contudo, para que isso seja possível, faz-se

necessário alinhar características pessoais, técnicas e organizacionais para apoiar a gestão e tomada de decisão (OLIVEIRA, 2004).

O papel do contador gerencial ou *controller* como agente de apoio ao processo de tomada de decisão é difundido na literatura nacional e internacional por obras como as de Sathe (1982), Mosimann e Fisch (1993), Burgess (1996), Peleias (2002), Borinelli (2006), Zoni e Merchant (2007), Rouwelaar e Schaepkens (2008), Rouwelaar e Bots (2008) Lunkes e Schnorrenberger (2009), Nascimento e Reginato (2010), entre outras.

Porém, para a definição do papel do *controller*, é necessário identificar os fatores que influenciam a sua participação na gestão das empresas, no tocante ao apoio à tomada de decisão. Autores como Sathe (1982), Zoni e Merchant (2007), Rouwelaar e Bots (2008), Rouwelaar e Schaepkens (2008) abordam essa temática, configurando-se como estudos que norteiam a problemática proposta para esta pesquisa. Também não foram identificados estudos que abordem práticas de controladoria em hotéis em nível nacional. Entre os estudos que abordam essa temática internacionalmente estão os trabalhos de Burgess (1996) e Gibson (2002).

Nota-se a partir do exposto a oportunidade e necessidade em se conhecer e diagnosticar tais práticas, contribuindo para a teoria da controladoria por meio da identificação da *práxis* em um segmento econômico. Diante disso, emerge a seguinte pergunta de pesquisa: *Quais práticas da controladoria são verificadas em hotéis de grande porte do sul do Brasil?*

Destaca-se que o que se está considerando aqui, como práticas de controladoria, é a forma como os hotéis estruturam sua área de controladoria, envolvendo localização no organograma e subordinação hierárquica, objetivos, foco de atuação, eficácia das atividades, principais responsabilidades, perfil do *controller*, participação no planejamento estratégico e o grau de envolvimento nas decisões de gestão.

Contudo, nem sempre há nas organizações, uma área organizacional que recebe o nome de controladoria. Em vista disso, o objeto de estudo desta pesquisa não se restringe a essa condição, considerando a atuação do *controller* em outras configurações organizacionais.

1.1 OBJETIVOS

Na seqüência são apresentados os objetivos geral e específicos da dissertação, decorrentes do problema de pesquisa.

1.1.1 Objetivo geral

No intuito de responder à questão de pesquisa, considerou-se como objetivo geral desse estudo identificar práticas da controladoria em hotéis de grande porte do sul do Brasil.

1.1.2 Objetivos específicos

Para o atendimento do objetivo geral programado para este estudo, são formulados os seguintes objetivos específicos:

(i) caracterizar as empresas da amostra, distinguindo porte, idade do empreendimento, desempenho organizacional, quantidade de funcionários, utilização de consultoria externa, principais indicadores financeiros utilizados e existência do departamento de controladoria.

(ii) levantar um perfil dos *controllers* pesquisados, a partir de suas características pessoais, formação acadêmica e experiência profissional.

(iii) verificar a atuação e configuração da controladoria ou *controller* a partir de suas relações hierárquicas, objetivos e eficácia das atividades financeiras, categorias de atuação do *controller* e principais áreas de responsabilidade.

(iv) identificar o grau de envolvimento do *controller* no processo de gestão, considerando sua participação no planejamento estratégico e sua influência em decisões de gestão.

1.2 JUSTIFICATIVA

A importância da pesquisa pode ser demonstrada de acordo com as condições básicas de uma pesquisa, descritas por Castro (1997). São elas: originalidade, importância e viabilidade.

Quanto à originalidade do estudo, constatou-se que alguns estudos que tratam de contabilidade gerencial ou controladoria no setor hoteleiro em nível nacional, todavia, nenhum trabalho contempla práticas da controladoria e sua contribuição no processo decisório nesse setor econômico, mostrando-se uma oportunidade para complementar essa lacuna verificada.

Algumas pesquisas nacionais em controladoria no setor hoteleiro são as desenvolvidas por Guerra (2004), que discorre sobre auditoria interna em hotéis complexos em São Paulo, Caldas (2005), que aborda a estrutura da gestão de custos no setor hoteleiro nordestino, Gondim (2008), que estudou as

competências gerenciais no setor hoteleiro de João Pessoa e Grigolo (2009), investigando a informação como subsídio do processo decisório em um hotel de Curitiba.

A pesquisa pode ser considerada relevante para:

(i) o meio acadêmico, à medida que não se encontra um consenso sobre as funções (papel) da controladoria na literatura e na prática empresarial (BORINELLI, 2006). Aplicando-as a um setor específico da economia, como o de hotéis, essa lacuna torna-se mais evidente, por encontrarem-se poucos estudos relacionados ao tema, especialmente quando se refere à pesquisa nacional. Além disso, a escassez de trabalhos empíricos sobre as práticas da controladoria configura a plataforma teórica da Controladoria como preponderantemente normativa (BORINELLI, 2006). Dessa forma, justifica-se a necessidade de gerar elementos que permitam o entendimento do *status quo* da controladoria em um setor específico, neste caso, empresas hoteleiras.

(ii) o setor hoteleiro, pois agrega um conjunto de dados que considera as práticas de gestão para uma área carente de observações, conforme demonstrado anteriormente e que busca estratégias de desenvolvimento, uma vez que o país é foco de investimentos de estrutura turística visando os eventos da Copa do Mundo de Futebol em 2014 e as Olimpíadas em 2016.

(iii) os profissionais da área, para os quais é traçado um diagnóstico da profissão em um setor específico, o que pode auxiliar e orientar a atuação do *controller*, bem como fornecer subsídios para *benchmarking* e fomentar a discussão em torno do tema, desenvolvendo assim, uma análise crítica das possibilidades existentes para o setor, visando a excelência da conduta profissional, no que diz respeito às suas atribuições e práticas, agregando conhecimento sobre outros profissionais do meio e a utilização da controladoria em outros hotéis

(iv) o grupo de pesquisas em controladoria do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (PPGC/UFSC), que tem como uma de suas linhas de pesquisa a investigação da controladoria no setor hoteleiro.

O critério de viabilidade é atendido de acordo com as seguintes etapas:

(i) há tempo hábil para formulação e disseminação do questionário de pesquisa e passos adjacentes à consecução do estudo, como análise dos dados, composição do constructo teórico e revisão do estudo; (ii) é possível obterem-se dados fornecidos pelos profissionais que compõem a população em análise; (iii) o pesquisador detém conhecimento sobre a metodologia a ser aplicada na pesquisa proposta, nesse caso, um levantamento descritivo.

1.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O escopo da pesquisa compreende: (i) levantar características organizacionais, de porte e desempenho das empresas da amostra; (ii) identificar um perfil do *controller* por meio de um levantamento censitário (idade, gênero, formação acadêmica e experiências profissionais); (iii) verificar a configuração e atuação da controladoria, a partir das relações hierárquicas do *controller*, objetivos e eficácia das atividades financeiras, categoria de atuação do *controller*, principais áreas de responsabilidade e habilidades importantes para o *controller*, e; (iv) verificar a participação do *controller* em decisões empresariais (estratégicas e operacionais e específicas), além das características de personalidade que influenciam no envolvimento nas decisões de gestão.

Sobre o aspecto espacial, a pesquisa restringe-se aos hotéis associados à ABIH das cidades de Curitiba, Florianópolis e Porto Alegre e que possuam mais de 100 UH's, delimitando o universo proposto para a pesquisa. Já no aspecto temporal, os dados obtidos referem-se à pesquisa de campo realizada entre outubro de 2010 e março de 2011.

A pesquisa bibliográfica limita-se em âmbito internacional ao que foi publicado em artigos científicos contidos na base de dados ISI *Knowledge*, livros e demais artigos identificados em pesquisa sobre o tema proposto.

Em nível nacional foram pesquisados livros, teses e dissertações contidas na biblioteca digital IBICT, artigos do portal Scielo e periódicos avaliados pela CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), da área 27, considerando os estratos A1, A2, B1, B2 e B3 (Ano-base: 2008).

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Além dessa seção introdutória, o presente estudo será disposto da seguinte maneira: (i) o constructo teórico no capítulo 2; (ii) a metodologia empregada na pesquisa de campo, bem como a utilizada na busca bibliográfica no capítulo 3; (iii) a apresentação e análise dos dados no capítulo 4 e, por fim, as considerações finais e recomendações para pesquisas futuras no capítulo 5. Após, as referências utilizadas e os apêndices.

2.CONSTRUCTO TEÓRICO

Neste capítulo apresentam-se temas necessários para subsidiar e conduzir o leitor ao entendimento dos resultados apresentados, a partir do posicionamento de autores nacionais e internacionais, na busca de uma maior amplitude na explicitação dos argumentos.

2.1 CIÊNCIA CONTÁBIL PARA FINS ADMINISTRATIVOS E CONTROLADORIA

No fim do século XVIII e início do século XIX muitos conhecimentos eram apenas empíricos e a intuição se mostrava como grande guia dos donos dos empreendimentos, configurando um modelo administrativo subjetivo. Com o crescimento dos negócios, onde se fazia necessária a descentralização das funções de gestão, emergia o imperativo de que esses conhecimentos partissem para modelos objetivos, surgindo novas ciências como a Contabilidade e a Administração (SÁ, 2009).

Contudo, foram as doutrinas elaboradas na segunda metade do século XIX e início do século XX, que determinaram o avanço científico de uma Contabilidade orientada ao auxílio da tomada de decisões administrativas (SÁ, 2009).

É geralmente aceito que os ambientes de negócios contemporâneos são caracterizados como muito competitivos, cada vez mais globalizados, incertos e sujeitos à mudança contínua. Como reflexo dessas alterações nas últimas três décadas, a teoria contábil partiu da teoria do lucro (mensuração, comunicação de informação) para a teoria da decisão (modelos de decisão e produtividade) (PADOVEZE, 2010).

Essa mudança implicou em variações no uso de sistemas de gestão contábil, pela necessidade de contemplar problemas provenientes de um ambiente competitivo e de evoluções tecnológicas, possibilitando maior contribuição dos contadores gerenciais a questões estratégicas, seja afastando o foco contábil das questões puramente financeiras, ou como oportunidade de tornar a contabilidade mais relevante dentro das organizações (MA e TAYLES, 2009).

Um dos papéis que se espera da contabilidade gerencial e de sistemas de controle é o de facilitar o desenvolvimento e implementação das estratégias empresariais, atuando na tomada de decisões estratégicas. Dessa maneira, a gestão contábil pode auxiliar no desenvolvimento de controles que monitorem

as metas definidas e realização dos objetivos estratégicos (ITTNER e LARCKER, 1997).

Todavia, estudos demonstram que empresas européias e americanas dependem exclusivamente de controles financeiros, como orçamento e lucros de curto prazo, omitindo problemas de foco estratégico, podendo tornar os gestores avessos ao risco e direcionar suas decisões para o curto prazo. O oposto pode ser visto na cultura de empresas japonesas, que projetam os sistemas de contabilidade gerencial para motivar os funcionários a agir de acordo com as estratégias (dando ênfase a clientes e concorrentes) além de fornecer dados sobre custos, variações e lucros aos gestores. (ITTNER e LARCKER, 1997).

Essa postura implica em mudança da perspectiva por parte dos contadores gerenciais, evoluindo de um enfoque apenas financeiro, para um aspecto mais amplo de negócios, possuindo uma compreensão detalhada do negócio e seu ambiente e concentrando-se no valor criado aos clientes em relação à concorrência (MA e TAYLES, 2009).

Nesse sentido, espera-se que os controles financeiros contemplem elementos consistentes para se obter um desempenho sustentável ao longo dos anos, que levem em consideração fatores como a concorrência (monitoramento externo), variáveis não-financeiras e aderência à estratégia seguida.

O sucesso da adoção de novas práticas contábeis de gestão dependerá de fatores comportamentais do contabilista para adaptar-se a tais mudanças e fatores organizacionais, que possibilitarão o ambiente propício para as mudanças funcionais (MA e TAYLES, 2009).

O uso de sistemas formais de controle estratégico, contudo, não assegura que a organização incorra no desempenho desejado. Estudos empíricos revelam que aspectos como aumento da burocracia e custos, foco em objetivos incorretos ou incompletos, acarretam em medidas de desempenho não alinhadas à estratégia; falta de flexibilidade e alterações de comportamentos que afetam negativamente a utilidade desses sistemas. (ITTNER e LARCKER, 1997).

Conforme explicitado, a Ciência Contábil possui instrumentos que podem auxiliar as organizações, não somente nos aspectos econômico, financeiro e patrimonial, como também subsidiar o processo de gestão.

Segundo Mosimann e Fisch (1999), Almeida, Parisi e Pereira (2001) e Peleias (2002), a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica, podendo ser visualizada sob dois enfoques:

a) Como ramo do conhecimento

A controladoria configura uma área do conhecimento humano, com fundamentos, conceitos, princípios e métodos advindos de outras ciências, partindo de uma visão multidisciplinar (MOSIMANN e FISCH, 1999; ALMEIDA, PARISI e PEREIRA, 2001).

De acordo com Nascimento e Reginato (2010, p. 124),

a controladoria como ramo do conhecimento está voltada para o estudo de teorias e temas que permitam ao profissional dessa área entender a complexidade do processo decisório e as razões pelas quais cada gestor tem as suas próprias características, no que tange à forma como toma suas decisões.

Para Sá (2009, p. 25), o uso do conceito de controladoria como ramo do conhecimento é inadequado, sustentando sua idéia a partir da doutrina do Neopatrimonialismo, que considera “[...] a participação da ciência da Contabilidade guiada por um método 'holístico', sob uma visão 'sistemática', com respeito ao regime de integração, interação e hereditariedade dos efeitos na transformação do patrimônio”. Padoveze (2010, p. 04) corrobora, posicionando a controladoria como a Ciência Contábil evoluída. Para o autor “a controladoria é a utilização da Ciência Contábil em sua plenitude”.

O que existe sobre a teoria do tema controladoria é válido, porém ela não se apresenta consolidada, e sim, encontra-se em desenvolvimento, necessitando de um processo de organização e sistematização, já que não são muitos os trabalhos empíricos que a solidifiquem cientificamente (BORINELLI, 2006).

Assim sendo, não se discutirão neste trabalho plataformas teóricas sobre a controladoria como ramo científico, analisando-a no âmbito das organizações empresariais, como departamento administrativo, ou, na sua ausência, como o profissional ou órgão que compreenda as áreas de responsabilidade e funções comumente atreladas à controladoria.

b) Como um órgão administrativo

Decorre da industrialização ocorrida nos Estados Unidos durante a segunda metade do século XIX e da expansão de grandes empresas, a institucionalização da área de controladoria em grande parte das empresas privadas, atuando na coordenação central em relação aos departamentos e divisões que se espalhavam pelo mundo (LUNKES e SCHNORRENBERGER, 2009).

Empresas concorrentes que emergiram a partir da Revolução Industrial começaram a se fundir no início do século XX, formando grandes organizações constituídas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado. Foi neste período, com a finalidade de realizar rígidos controles sobre todos os negócios das empresas, que surgiu nas grandes organizações norte-americanas o departamento de controladoria (CHANDLER, 1962).

Após a quebra da Bolsa de Valores Norte-Americana em 1929, a profissão contábil adquire uma forma protecionista dos investidores, focando suas atenções nos aspectos fiscais e legais, direcionando suas informações principalmente aos usuários externos. Com o passar dos anos, os efeitos dessa falta de atenção com os usuários internos surgem na medida em que faltam informações necessárias para o processo decisório. Neste momento a controladoria ganha posição de destaque nas organizações, ocupando o vácuo deixado pela contabilidade em atender a demanda de informações que subsidiavam o gestor em sua tomada de decisão (MARTIN, 2002).

A partir da década de 1960, principalmente nos Estados Unidos, a função do *controller* conquista espaço entre os CEOs (*Chief Executive Officer*), por sua capacidade em compreender os anseios gerenciais, disponibilizando informações estratégicas que subsidiavam a tomada de decisão. Já na década de 1990, são incorporadas nas atividades empresariais estruturas de banco de dados, decorrentes da evolução tecnológica da informação, libertando-se das estruturas hierárquicas dos sistemas mecanizados e rígidos. Nos últimos anos, mudanças atingem as corporações, com o advento de sistemas ERP (*Enterprise Resource Planning*) e tecnologia de BI (*Business Intelligence*) (MARTIN, 2002).

Os sistemas ERP têm a missão de integrar todos os dados e processo da organização em um único sistema. Já o BI visa o auxílio à tomada de decisões inteligentes, por meio do acúmulo de dados de diversos sistemas de informação, traduzindo tais dados existentes às demandas informacionais dos gestores (BATISTA, 2004).

Diante deste cenário as empresas necessitam cada vez mais de profissionais que conheçam e conectem diversas áreas, desde o chão de fábrica até as áreas de assessoria, assim como propiciar informações necessárias para o processo decisório.

A contabilidade de gestão tem como virtude agregar valor ao processo de melhoria do planejamento, concepção, medição e operação de sistemas de informações não-financeiras e as medidas de gestão que orientam, motivam o comportamento e que apoiam e criam os valores culturais necessários à realização dos objetivos estratégicos, táticos e operacionais (ATKINSON *et al.*, 2000).

Neste contexto, a controladoria e o profissional *controller* têm alcançado cada vez mais evidência e importância. Fatores atuais como competitividade, expansão da economia e clientes exigentes, têm demandado maior eficiência nos processos operacionais e tomada de decisão, exigindo do profissional responsável pela controladoria, uma diversidade de informações para diferentes decisões que subsidiem o gestor (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR e SILVA, 2004).

2.1.1 Atuação da controladoria

A controladoria enquanto órgão ou departamento administrativo é responsável pela coordenação das informações sobre a gestão econômica, buscando sinergia organizacional que induza à otimização dos resultados econômicos (ALMEIDA, PARISI e PEREIRA, 2010).

Além disso, compete à controladoria o apoio ao processo decisório, integrando as áreas em torno de um objetivo global e atendendo às expectativas da alta administração, além de realizar tarefas que permitem satisfazer as necessidades dos seus clientes internos e externos (NASCIMENTO e REGINATO, 2010).

Conforme Padoveze (2010, p. 35),

a controladoria tem como função principal a responsabilidade pelo processo de gestão da empresa como um todo (planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle), ao mesmo tempo em que auxilia subsidiariamente as demais atividades da companhia em seus processos de gestão específicos.

Dessa forma, cabe à controladoria o assessoramento dos gestores nos processos de planejamento, execução e controle, estruturando-se de tal maneira que integre os sistemas de informação ao controle das atividades rotineiras, do nível operacional ao estratégico.

Assim, sua atuação envolve a busca de alternativas para a tomada de decisão, a implementação de ações e conseqüente monitoramento dos resultados, mediante comparação do que foi executado com o previsto. Pode-se considerar que, de um modo geral, a atuação da controladoria se dá a partir de duas abordagens, conforme Figura 1.

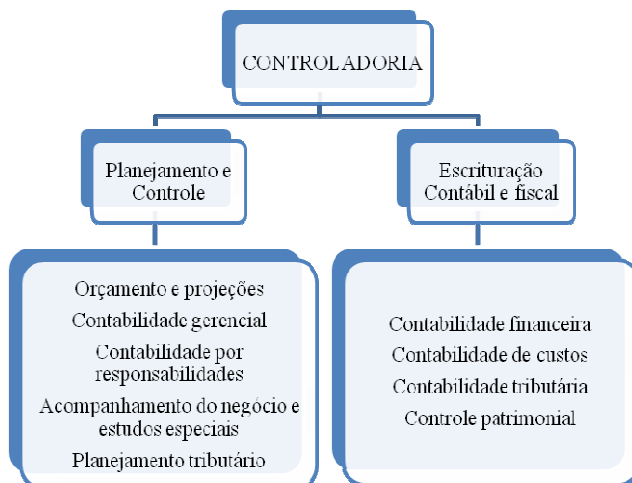


Figura 1 - Estrutura da Controladoria

Fonte: Oliveira, Perez Junior e Silva (2004); Padoveze (2010).

Na abordagem contábil e fiscal são desempenhadas atividades e funções da contabilidade ‘tradicional’, como a geração de relatórios patrimoniais (inventários), fiscais e fluxo de caixa, denotando um enfoque financeiro e patrimonial às funções da controladoria

Já a atuação no planejamento e controle caracteriza a evolução ou a plenitude das atividades exercidas pela controladoria, compreendendo questões orçamentárias, projeções, gestão de custos e análises de desempenho, fornecendo informações que suportem o processo decisório, ou seja, direcionado às questões estratégicas ao invés de se conter diante das atividades operacionais (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR e SILVA, 2004).

Assim sendo, é comum que a controladoria atue na integração dos subsistemas de gestão, admitindo funções de diversas áreas como recursos humanos, administração, sistemas de informação, finanças e tributária (LUNKES e SCHNORRENBURGER, 2009; SCHMIDT e SANTOS, 2009).

À controladoria não compete o ‘comando do navio’. Esta é atribuição do principal executivo da empresa. Porém, deve orientar na direção, controle e proteção do negócio, podendo ser comparada ao navegador, que cuida dos quadros e mapas de navegação. Mantém o comandante informado sobre a distância percorrida, a velocidade impressa, resistências encontradas, desvios de rota, recifes perigosos, para que o navio chegue ao seu destino (HECKERT e WILLSON, 1963).

O Quadro 1 traz um resumo das definições de controladoria pesquisado por Borinelli (2006).

CONTROLADORIA	
O QUE É	É um órgão administrativo (área, unidade, departamento); É uma função; É uma função informativa e analítica; É um serviço de informação econômica; É um sistema de controle gerencial; É um órgão de coordenação e controle da cúpula administrativa; É um órgão aglutinador e direcionador dos esforços dos demais gestores.
O QUE FAZ	Registra todos os fatos pertinentes ao negócio; Processa informação; Acumula, analisa e informa dados financeiros e estatísticos; Fornece dados, planeja, pesquisa; Projeta, desenvolve, implementa e monitora o sistema integrado de informações; Motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho; Toma decisões sobre eventos, transações e atividades; Coordena e dissemina a tecnologia sobre gestão econômica; Coordena/responsabiliza-se pela gestão econômica do sistema empresa; Estabelece planos, estratégias, procedimentos de controles administrativos e contábeis.
PARA QUE SERVE	Prover suporte ao processo de gestão; Informar sobre os pontos de estrangulamento presentes e futuros; Direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; Conduzir a otimização do resultado organizacional global; Levar a empresa à maior eficácia.

Quadro 1 - Síntese das definições de controladoria enquanto órgão administrativo
 Fonte: Borinelli (2006).

Como se percebe, a determinação exata de seus conceitos, funções e atividades não é fácil, devendo ser levadas em consideração características organizacionais como porte da entidade, setor de atuação, cultura da empresa, modelo de gestão, entre outras. Assim, compreende-se que as funções, áreas de responsabilidades e atividades apresentam diversidade entre as organizações (CREPALDI, 2004; SCHMIDT e SANTOS, 2009).

Borinelli (2006) resume as funções da controladoria em algumas atividades, são elas: contábil, gerencial-estratégica, custos, tributária, proteção e controle dos ativos, controle interno, controle de risco e gestão da informação. Para tanto, deve possuir visão sistêmica organizacional como uma de suas características, de modo a coordenar esforços, mediante a projeção de cenários e desempenhos setoriais, em busca da eficácia dos resultados planejados.

Admite-se para este estudo a controladoria como órgão de coordenação do processo decisório com ênfase na gestão econômico-financeira, podendo estar presente no órgão de finanças, em forma constituída de departamento, ou como um profissional de apoio às áreas de responsabilidade, o *controller*.

2.1.2 Processo de gestão

Partindo-se da idéia que a controladoria está presente na tomada de decisão e conseqüentemente inserida na gestão empresarial, é necessário compreender o funcionamento do processo de gestão para poder verificar os níveis de atuação que este órgão ou profissional pode exercer na empresa.

O processo de gestão representa um conjunto de processos decisórios, necessários para se administrar um negócio, compreendendo as fases do planejamento, execução e controle. Esse processo tem por finalidade permitir às empresas atingir seus resultados em um conjunto coordenado de diretrizes, orientados pela filosofia e modelo de gestão da empresa (MOSIMANN E FISCH, 1999; PADOVEZE, 2010; NASCIMENTO E REGINATO, 2010).

O modelo de gestão consiste em um conjunto de princípios e orientações que regem o processo administrativo de uma empresa. Pereira (2001) estabelece diretrizes que influenciam o comportamento do sistema empresarial oriundos do modelo de gestão adotado, como:

- a existência ou não de planejamento e controle, assim como suas definições;
- o grau de participação dos gestores nas decisões;
- os critérios de avaliação de desempenhos;
- os papéis e postura gerenciais.

Como parte do modelo de gestão encontra-se o conjunto de crenças (filosofia) que, no entendimento de Nascimento e Reginato (2010), são os elementos básicos que sustentam o modelo de gestão, compreendendo características que definem a maneira pela qual a empresa realiza suas atividades, como o tipo de estrutura adotado, fluxo de processos e o tipo de comportamento humano que definirá o perfil de indivíduos na organização, formando a cultura organizacional.

Um sistema de gestão bem-sucedido passa por etapas de autoconhecimento para conseguir, a partir daí, elaborar um planejamento estratégico que possa determinar a direção do negócio. Na busca de instrumentos que possam orientar e auxiliar no planejamento estratégico, bem

como a utilização de outros instrumentos gerenciais, muitas empresas disseminam sua missão, visão e conjunto de valores.

Essas declarações surgem a partir de um auto-diagnóstico e conjunto de objetivos evidenciado aos *stakeholders*, sintetizado em expressões geralmente breves que revelam seus princípios e *modus operandi*, além de poder contemplar os principais interesses e campo de atuação, dependendo do escopo que a empresa determinou para suas declarações.

Segundo Drucker (1975), a existência de objetivos claros e realistas só é possível a partir de uma definição clara da missão. Considera também que definir a missão de uma empresa é difícil, mas que é só assim que se consegue estabelecer políticas, estratégias, concentrar recursos e começar a trabalhar. O Quadro 2 oferece distinções entre missão e visão institucional.

MISSÃO	VISÃO
Identifica o negócio	O que se deseja para o negócio
Onde a empresa está e o que ela é	Para onde se quer ir
Papel motivador	Papel de almejo

Quadro 2 - Diferenças entre missão e visão

No entendimento de Greengarten-Jackson *et al.* (1996) a visão é a declaração da organização que define seu estado e consiste no primeiro passo para o desenvolvimento do planejamento estratégico, ao passo que a missão define a razão da existência atual da organização e deve ser o elo de ligação dos interesses de todos os envolvidos.

Definidas as premissas do processo de gestão, parte-se para a etapa inicial, das três fases do processo de gestão: planejamento, execução e controle, conforme Figura 2.

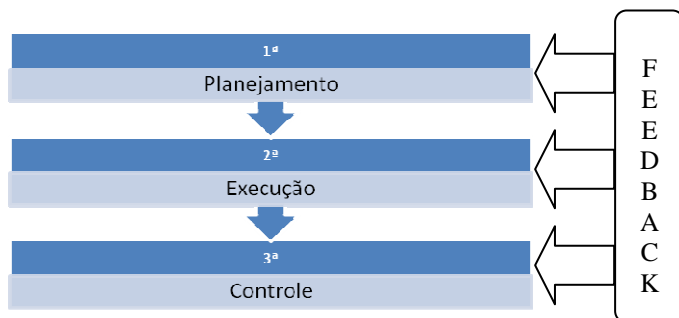


Figura 2 – Processo de gestão

Fonte: Nascimento e Reginato, 2010; Padovese, 2010; Lunkes e Schnorrenberger, 2009.

Autores como Figueiredo e Caggiano (1997) admitem cinco funções principais para o processo de gestão: Planejamento, Organização, Controle, Comunicação e Motivação. Para Lunkes e Schnorrenberger (2009) essas cinco funções representam o mapa conceitual da controladoria, representando sua área de atuação, ou seja, na coordenação do plano de gestão, como administrador do planejamento, na definição de objetivos, processos e níveis de planejamento.

2.1.2.1 Planejamento

De acordo com Lunkes e Schnorrenberger (2009), além de ser responsável pela definição dos objetivos a serem seguidos, o planejamento fornece as diretrizes que irão orientar as ações na busca do alcance de tais propósitos. Na opinião de Nascimento e Reginato (2010), este consiste em um método coerente e racional para tomar decisões que impliquem na forma projetada pela alta administração.

Mosimann e Fisch (1999) abordam que o processo de planejamento não é um ato isolado, e sim um processo decisório envolvendo o seu próprio planejamento, execução e controle. Sendo assim, além de se constituir uma etapa do processo decisório, é propulsor do processo decisório em si.

Figueiredo e Caggiano (1997) distinguem também os tipos de planejamento de acordo com o aspecto temporal:

- Planejamento estratégico: período de três a dez anos, normalmente chamado de planejamento de longo prazo;
- Planejamento tático ou programa: atividade que envolve o desenvolvimento de planos (metas) para dispêndios de capital necessários para os objetivos de longo prazo;
- Planejamento operacional (orçamentário): traduz os planos de longo prazo às necessidades do futuro imediato, em forma da peça de gestão orçamento e é desenvolvido geralmente em base anual.

São vistas variações sobre o tema planejamento, podendo se encontrar na literatura algumas formas de classificação do planejamento, como estratégico, tático e operacional e de curto, médio e longo prazo (NASCIMENTO e REGINATO, 2010).

No entanto, entre as atividades que compõem o processo de planejamento verifica-se concordância em: (i) projeção de cenários; (ii) definição de objetivos a serem perseguidos; (iii) avaliação das ameaças e oportunidades ambientais; (iv) detecção dos pontos fortes e fracos da

empresa; (v) formulação e avaliação de planos alternativos, e; (vi) escolha e implementação do melhor plano (MOSIMANN e FISCH, 1999).

Dessa maneira, percebe-se que o planejamento é um processo de antevisão de eventos, por meio de um diagnóstico ambiental e organizacional, considerando cenários futuros possíveis, que tem por finalidade conduzir a organização ao alcance de seus objetivos.

a) Planejamento estratégico

É a fase de definição de políticas, diretrizes e objetivos estratégicos, resultando no equilíbrio dinâmico das interações da empresa com o ambiente. Nesta etapa realizam-se a definição de objetivos, leitura de cenários ambientais e da empresa, ameaças e oportunidades e detecção dos pontos fortes e fracos da empresa. Pode ser considerada a fase de exposição dos planos (NAKAGAWA, 1993; PADOVEZE, 2010).

Parafraseando Oliveira, Perez Junior e Silva (2004, p. 144), o planejamento estratégico indica a forma e os meios pelos quais as metas serão alcançadas a curto e médio prazo, orientando e controlando as medidas e operações, atribuindo metas inerentes a cada área, com vista à consecução dos objetivos propostos.

b) Planejamento operacional

É visto como o produto ou consequência do planejamento estratégico, traduzindo e quantificando aquilo que foi definido anteriormente, onde há o detalhamento das ações e resultados esperados para cada atividade operacional da empresa, buscando assegurar a uniformidade entre os objetivos específicos (áreas de responsabilidades) e os objetivos organizacionais (NASCIMENTO e REGINATO, 2010).

O planejamento operacional deve definir os planos, políticas e objetivos operacionais da empresa, resultando no orçamento operacional. Nesta fase, espera-se que aconteçam a elaboração de planos alternativos de ação e escolha e implementação do melhor plano, considerada a fase de encerramento dos planos e ato decisório (NAKAGAWA, 1993; PADOVEZE, 2010).

O orçamento representa a fase final do processo de planejamento, sendo realizado o levantamento dos recursos necessários para que as metas possam ser cumpridas. Essas alocações e previsões das equipes de trabalho, onde as pessoas possam perceber suas atitudes e consequências de suas decisões e comportamentos na empresa (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR e SILVA, 2004).

Nesta etapa ocorrem as avaliações de desempenho e de resultado, onde a controladoria pode contribuir na elaboração dos métodos de avaliação dos

gestores e colaboradores e definição das regras de análise dos resultados obtidos e serviços prestados (PELEIAS, 2002).

2.1.2.2 Execução

Definidas as alternativas disponíveis e a conseqüente tomada de decisão, parte-se então para a materialização dos planos, no campo das atividades operacionais. Essa etapa reúne os esforços de recursos e de pessoal, com vista ao atendimento das metas previstas, definindo-se o detalhamento da execução.

Os gerentes devem ter autonomia para decisões operacionais, uma vez que neste estágio elas tendem a ser constantes e o processo de execução não pode ficar lento, onde poderia sofrer revés, além de estarem atentos para correção de desvios ocorridos no processo de execução, com vistas às diretrizes empresariais, já que os gestores serão avaliados pela efetivação do planejamento e metas determinadas (NASCIMENTO e REGINATO, 2010).

A controladoria pode, nesta etapa, prover as informações necessárias acerca da execução dos planos, por meio dos eventos e transações concluídas, permitindo a comparação com os padrões estabelecidos (PELEIAS, 2002).

2.1.2.3 Controle

A fase de controle é um processo contínuo que avalia o nível de aderência entre os planos e a execução, direcionando ações corretivas, além de proporcionar importante momento de aprendizado, por meio do processo de *feedback* ou retroalimentação do sistema. (LUNKES E SCHNORRENBURGER, 2009; PADOVESE, 2010). Desse modo, os resultados obtidos na fase de execução devem constantemente ser cotejados com os esperados, possibilitando a identificação precoce de desvios e suas causas. (NASCIMENTO e REGINATO, 2010).

O *feedback* torna-se essencial à medida em que encoraja (fornece subsídios) os gestores a optarem por um caminho eficaz, redirecionando um conhecimento ou melhorando a performance da organização como um todo; pode contribuir também para o aprendizado e desenvolvimento das equipes de trabalho, onde as pessoas possam perceber suas atitudes e conseqüências de suas decisões e comportamentos na empresa (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR e SILVA, 2004).

Nesta etapa ocorrem as avaliações de desempenho e resultados, onde a controladoria pode contribuir na elaboração dos métodos de avaliação dos gestores e colaboradores e definição das regras de análise dos resultados obtidos e serviços prestados (PELEIAS, 2002).

2.2 O *CONTROLLER*

O termo '*controller*' ou '*comptroller*' com origem do latim medieval '*contra rolatus*', foi incorporado à linguagem das empresas privadas pelas indústrias dos Estados Unidos e Inglaterra durante a segunda metade do século XIX, designando o profissional das áreas de secretaria e tesouraria, com a incumbência de controlar ou verificar contas (TUNG, 1993; LUNKES e SCHNORRENBURGER 2009).

Siqueira e Soltelinho (2001) investigaram os anúncios para contratação de *controllers* em empresas no Brasil por meio de classificados de jornal, e constataram que a demanda por este profissional vem desde a década de 1960, com forte crescimento na segunda metade da década.

Um ponto interessante a destacar da pesquisa de Siqueira e Soltelinho (2001) é que, durante essa década, verificou-se a procura de muitos contadores com requisitos gerenciais (como administração tributária e assessoria ao processo decisório), ou seja, um perfil bastante próximo ao exigido pela área da controladoria, denotando a pouca familiaridade na época com o termo *controller*.

Não há razões teóricas ou científicas para se distinguir Contabilidade Gerencial de Controladoria, uma vez que, na sua essência a Contabilidade Gerencial apresenta seus aspectos dentro de um Sistema de Informação Contábil orientado para a função administrativa, e, funcionalmente, é exercida nas empresas por muitas vezes pelo nome de 'controladoria', tornando-se uma questão muito mais semântica do que teórico-científica (PADOVEZE, 2010).

Por esse motivo, admite-se nesse estudo a equivalência entre os termos 'contabilidade gerencial' e 'controladoria', assim como, 'contador gerencial e *controller*', de modo que neste estudo não serão realizadas discussões teóricas acerca do tema, embora deixando claro que existem correntes teóricas divergentes.

Encontram-se na literatura distintas denominações ao profissional que exerce as funções do *controller*, seja como contador gerencial, controlador, gerente administrativo-financeiro, diretor financeiro, e no âmbito internacional *financial controller*, *management controller*, entre outras.

Há autores (MAAS, 2006; CORONADO, 2006; ROUWELAAR e BOTS, 2008; SÁ, 2010; SCHIER, 2010) que equivalem o uso do termo

controller e o contador gerencial, fato visto em grande parte da busca pelo tema em periódicos internacionais, onde o termo *controllership* (controladoria) proporciona poucos resultados em detrimento à contabilidade gerencial.

Na mesma esteira, Messner, Clegg e Kornberger (2008) descrevem que a noção de controladoria ou “*controlling*”, como é comumente vista em países de língua alemã, pode ser considerado como um termo equivalente à contabilidade gerencial.

Contudo, a essência da função *controller* é o auxílio à tomada de decisão, com uma visão proativa, voltada ao futuro (PADOVEZE, 2010). Isso porque não há uma clara definição sobre as funções e atividades da controladoria como um departamento e nem da controladoria como um campo científico, dependendo assim, da afiliação teórica adotada (GIBSON, 1998; OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR e SILVA, 2004).

Sendo assim, nessa pesquisa admite-se o *controller* como o responsável pela área financeira/contábil ou controle nos hotéis, quando da ausência do departamento ou cargo formalizado, não se limitando a denominações e sim à essência profissional.

2.2.1 O papel do *controller*

O *controller* é o participante da organização que opera a organização e gestão de um sistema de informações contábeis. A gestão de controle tem o papel de assegurar o alcance da estratégia adotada, monitorando e definindo o que deve ser feito e como fazê-lo (MAAS, 2006).

Tradicionalmente, o papel dos *controllers* tem sido o de fornecer informações aos decisores, especialmente voltadas a questões operacionais, fato este que contribui para uma posição de subordinação em relação a outros profissionais como os de *marketing*. Porém, estudos contemporâneos demonstram que o *controller* vem adquirindo espaço entre a cúpula de gestão, tornando-se presentes nas decisões estratégicas (AVER e SIMON, 2009; DUMITRANA, GLAVAN e DUMITRU, 2009; EMSLEY e CHUNG, 2010).

Dumitrana, Glavan e Dumitru (2009) distinguem o papel de um *controller* tradicional e um *controller* ‘moderno’: O primeiro demonstra atitude reativa, tem como finalidade a supervisão operacional, é um realizador e possui hierarquias. Já o segundo, deve possuir um comportamento proativo, é um co-decisor, estimula inovações e é considerado um parceiro na organização.

A proximidade com a cúpula estratégica e o maior envolvimento do *controller* na tomada de decisão permitem um conhecimento amplo sobre as

decisões dos gestores, produzindo informações aos diferentes tipos de decisão, implicando no desenvolvimento de práticas contábeis direcionadas às informações específicas de cada decisão (EMSLEY e CHUNG, 2010).

Por outro lado, um *controller* tradicional, com maior orientação técnica e operacional, tende a gerar relatórios contábeis aos seus superiores e tomar ações corretivas sobre as atividades da empresa, limitando-se a um papel informacional de supervisão, distanciando-se de questões estratégicas e mantendo uma hierarquia de subordinação aos gestores.

Para o CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*), os papéis dos *controllers* revelam uma ampliação em várias dimensões, como na orientação estratégica, apoiando a tomada de decisão, sistemas de desempenho e aperfeiçoamento e ênfase na gestão (CIMA, 2005 *apud* BYRNE, 2009).

Já para o *Financial Executives Institute* (FEI), organização dedicada a realçar os padrões profissionais da controladoria, as atribuições da controladoria compreendem (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR. e SILVA, 2004):

- a) Estabelecer, coordenar e manter um plano para o controle das operações;
- b) Medir o desempenho entre os planos operacionais aprovados e os padrões, divulgar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais;
- c) Medir e divulgar a eficiência dos negócios e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos implantados para que os objetivos sejam atingidos;
- d) Fornecer adequada proteção para os ativos da empresa;
- e) Avaliar a eficiência dos sistemas de controles internos;
- f) Gerir os custos da empresa, através de sugestões para a redução de custos;
- g) Acompanhar o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização;
- h) Analisar as causas de desvios nos planos da empresa ou nos sistemas de controle interno e sugerir correção dos mesmos;
- i) Analisar a adequação na utilização dos recursos da empresa seja materiais ou humanos;
- j) Revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da empresa.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) pesquisaram as funções dos *controllers* em obras dos Estados Unidos, Alemanha e Brasil, conforme Tabela 1.

Tabela 1 - Funções do *controller* em obras dos EUA, Alemanha e Brasil

FUNÇÃO \ PAÍS	EUA		ALEMANHA		BRASIL		TOTAL GERAL	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Planejamento	8	80	8	80	10	100	26	87
Controle	7	70	10	100	8	80	25	83
Sistema de Informações	0	0	5	50	8	80	13	43
Elab. Relat.e Interpretação	7	70	5	50	2	20	14	47
Contábil	5	50	6	60	0	0	11	37
Auditoria	3	30	1	10	0	0	4	13
Administração dos Impostos	4	40	0	0	0	0	4	13
Controles internos	1	10	0	0	0	0	1	3
Avaliação e Deliberação	1	10	2	20	1	10	4	13
Avaliação e Consultoria	1	10	1	10	2	20	4	13
Relatórios Governamentais	2	20	0	0	0	0	2	7
Proteção de Ativos	5	50	1	10	2	20	8	27
Processamento de Dados	1	10	1	10	0	0	2	7
Mensuração de Risco	1	10	1	10	0	0	2	7
Organização	1	10	0	0	2	20	3	10
Direção	1	10	1	10	2	20	4	13
Desenvolver Pessoal	1	10	0	0	1	10	2	7
Anál. e Avaliação Econômica	5	50	1	10	2	20	8	27
Atender Agentes de Mercado	1	10	3	30	2	20	6	20
Coordenação	0	0	0	0	4	40	4	13

Fonte: Lunkes e Schnorrenberger (2009).

Nota-se que as funções mais presentes entre os países dizem respeito ao planejamento e controle. Outras bem relacionadas são a elaboração e interpretação de relatórios e sistemas de informação. Essa última, não foi verificada nos Estados Unidos. Assim, é possível perceber a amplitude e variação das funções levantadas em diferentes contextos.

As atribuições do FEI conduzem a uma atuação direcionada essencialmente ao controle patrimonial, econômico e financeiro,

estabelecendo e coordenando os planos para as operações de controle. Desse modo, percebe-se um foco operacional nas atividades do *controllers* divulgadas pelo FEI.

A mudança nas atividades rotineiras do *controller*, derivadas por mercados competitivos (aumentando a ênfase em busca da rentabilidade) e evolução tecnológica, permitiu ao profissional desprender menos tempo às atividades de geração de relatórios (manutenção da contabilidade, conformidades) e direcionar sua atenção às atividades que agregam valor à gestão (análise econômica/ financeira, consultoria interna, melhoria de processos e tomada de decisão), tornando-se um elemento estratégico dentro das organizações (GIBSON, 1998; 2004).

Espera-se que o *controller* assuma um papel proativo nas organizações, atribuindo funções técnicas e operacionais e admitindo um posto de maior responsabilidade dentro da empresa, participando do planejamento e indicando os caminhos a serem percorridos, como um guia da gestão.

2.2.2 Categorias de atuação do *controller*

Diante do cenário apresentado, onde se pôde verificar que a atuação do *controller* pode apresentar diferentes papéis em cada tipo de organização, relata-se nesta parte categorias de atuação distintas.

De um modo geral, a atuação do *controller* pode ser segmentada sob dois enfoques (PEREZ JUNIOR, PESTANA e FRANCO, 1995; SCHIER, 2010):

(i) um enfoque financeiro e contábil, semelhante a um contador gerencial, constituindo-se em um executivo de linha, podendo ser o diretor financeiro (com maior poder de decisão), ou subordinado a ele (com menor poder). Desse modo, seria responsável pelas áreas administrativo-financeira, contabilidade geral, fiscal e de custos, controle patrimonial, orçamento e auditoria interna.

(ii) um enfoque informacional, voltado a subsidiar diretamente a alta administração com informações relativas a diversos departamentos, como órgão de *staff*, ou seja, como um consultor, com influência na tomada de decisão, todavia, sem poder direto na tomada de decisão.

Sua função principal é a de apoiar o processo de decisão, por meio de sistemas de informações, monitorando as atividades da empresa. Assim, pode ter funções distintas, dependendo do porte e filosofia empresarial (PEREZ JUNIOR, PESTANA e FRANCO, 1995; SCHIER, 2010; NASCIMENTO e REGINATO, 2010). Pode ser desde o responsável pela contabilidade gerencial/financeira e seus relatórios, até um diretor da alta cúpula ou o

estrategista que participa do planejamento e suporte à tomada de decisão (LUNKES e SCHNORRENBURGER, 2009).

Hopper (1980) distingue dois papéis principais dos *controllers*: contador e auxiliar de serviços. O contador está preocupado com a execução e administração dos sistemas financeiros para permitir a tomada de decisão dos superiores e medir o desempenho dos subordinados. O auxiliar de serviços, em contraste, possui gerentes mais importantes em sua hierarquia.

Similarmente, Jablonski, Keating e Heian (1993) categorizam os papéis dos *controllers* como "policia corporativo" e "advogado de negócios":

a) policial corporativo: é um agente de nível superior e suas principais responsabilidades são garantir que todas as decisões tomadas em níveis mais baixos da organização sejam alinhadas com os interesses da empresa como um todo (ênfatizando a eficiência operacional e conservação dos recursos corporativos) e assegurar o cumprimento legal dos procedimentos contábeis;

b) advogado de negócios: está focado principalmente na prestação de assistência e consultoria ao gestor principal. Eles auxiliam a unidade de negócios a desenvolver e implementar estratégias, além de participarem da sua execução operacional.

Merchant e Van der Stede (2003) discutem três responsabilidades do *controller*: A primeira é uma "responsabilidade fiduciária" que garanta a exatidão das informações prestadas à gestão, atuando como um controle interno; "responsabilidade de supervisão", que compreende atividades de controle comportamental dos indivíduos, com vistas a evitar a violação de leis, procedimentos e normas éticas; "gerenciamento de serviços" onde auxiliam os gestores na tomada de decisões de negócios.

Gibson (2002) em pesquisa no setor de hotéis definiu quatro categorias que guiam a atuação do *controller*, juntamente com os verbos de ação que permeiam sua atuação, que são utilizadas na presente pesquisa como categorias de análise:

a) Policial (*Police officer*): Comando e controle. Fazer cumprir as leis da empresa (políticas e procedimentos);

b) Consultor (*Consultant*): Conduta de aconselhamento e assessoria;

c) Cão de guarda (*Spy/Watchdog*): Manter os superiores informados sobre o comportamento e desempenho dos gestores de linha.

d) Principal informante (*Head number cruncher*): Analista de dados. Presta informações e relatórios sobre o desempenho organizacional.

Byrne (2009) fornece uma síntese das abordagens dadas às dimensões da atuação do *controller*, demonstrando as diferentes maneiras de classificação dos seus papéis, conforme Quadro 3.

Categorias (rótulos) dos controllers	Autores
Parceiro de Negócios	IMA (1996, 1999); Siegel (2000); Gibson (2002); Siegel <i>et al.</i> (2003a, 2003b); Pierce e O'Dea (2003); Byrne e Maher (2003); Gould e Fahy (2005, 2005/2006); Byrne e Pierce (2007); Järvenpää (2007); Sorensen (2009)
Orientação para Unidade de Negócios; Orientação funcional	Emsley (2005)
Policial; Espião/cão de guarda; Consultor; Analista de dados	Gibson (2002)
<i>Controller</i> envolvido; independente; divisional; forte	Sathe (1982, 1983)
Contador de feijão; <i>Controller</i> ; Orientação para negócios	Granlund e Lukka (1998a)
Contador de feijão	Friedman e Lyne (1997)
Serviço de subsídios; Guarda-livros	Hopper (1980)
Advogado de negócios; Policial corporativo	Jablonsky <i>et al.</i> (1993) Jablonsky e Keating (1998)
Consultor; Guarda-livros; Controlador; Administrador; Gestor de caixas (<i>Banking</i>)	Mouritsen (1996)
Contador híbrido	Burns <i>et al.</i> (1999); Burns e Scapens (2000); Burns e Baldvinsdottir (2005, 2007)
Analista de negócios	Burns <i>et al.</i> (1999)
Solucionador de problemas; Analista de dados; Diretor de oportunidades	Simon <i>et al.</i> (1954)
Responsável local; Responsável funcional	Maas e Matejka (2009)

Quadro 3 - Sumário de títulos (rótulos) do papel do *controller*

Fonte: Adaptado de Byrne (2009, p. 55).

É possível observar pelo Quadro 3 que a qualidade de ‘parceiro de negócios’ é amplamente difundida entre autores estrangeiros, revelando que a atuação do *controller* pode ir além da participação operacional, representando um maior envolvimento na tomada de decisões de gestão. Diante disso, é

notada uma evolução da importância que a controladoria vem adquirindo nas empresas, a partir do suporte informacional dado nas etapas do processo de gestão até a parceria na gestão dos negócios.

Por outro lado, é evidenciada a falta de unanimidade na prática e na literatura acerca das responsabilidades, funções e até na definição do papel do *controller*. Além dos fatores contingenciais que influenciam nesses quesitos, uma das razões dessas divergências pode ser atribuída às significativas mudanças em processos produtivos e técnicas gerenciais, onde as competências e atribuições do *controller* tornaram-se complexas, agregando valor e *status* à profissão (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR e SILVA, 2004).

Em um cenário onde se necessita manter o controle sobre as atividades desenvolvidas, com vistas ao atendimento do planejamento no médio e longo prazo, as funções desempenhadas pela controladoria tornam-se necessárias para a consecução dos objetivos organizacionais (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR e SILVA, 2004).

Nessas condições, a preocupação em assegurar informações relevantes que permitam prever tendências futuras e analisar o comportamento passado faz da controladoria um instrumento importante ao planejamento e controle.

A menor participação do *controller* em questões estratégicas, que compreendem o desenvolvimento de missão, estabelecimento de objetivos estratégicos, formulação e seleção das melhores estratégias, tradução da estratégia em planos orçamentários entre outras, deriva em parte de uma falha em investigar os resultados obtidos quanto aos processos operacionais detalhados, de onde as informações contábeis efetivamente serão geradas para gestão, prejudicando avaliações de desempenho sobre as operações (HALL, 2010).

2.2.3 Autoridade e posição hierárquica do *controller*

As funções e atuação do *controller* são influenciadas também pela estrutura organizacional da empresa e sua posição hierárquica no organograma, determinando implicitamente a atribuição às suas funções. A posição hierárquica nas organizações indica seu envolvimento no processo de gestão, assim como sua autoridade de decisão, traduzindo as expectativas dos gestores quanto ao seu papel desempenhado.

O nível de localização deste profissional no organograma depende de fatores peculiares a cada estrutura, contexto onde está inserida a empresa, influenciados pela política empresarial, filosofia, dimensão e modelo de gestão implantado pela alta direção.

Para Nascimento e Reginato (2010) o desempenho da empresa como um todo pode ser influenciado positiva ou negativamente pelo poder ou autoridade prestados a determinadas pessoas ou cargos, porque as estruturas de relações entre as pessoas são decorrentes do poder e a autoridade impressos no organograma, constituindo-se como fatores-chave quando se trata de comportamento organizacional.

Quanto à tomada de decisão, os cargos na empresa podem ser alocados na posição de linha ou *staff*, de acordo com a autoridade desejada para a atuação profissional (LUNKES e SCHNORRENBARGER, 2009).

Conforme Schmidt Neto (2004), órgão de linha é aquele subordinado ao principal executivo ou executivo financeiro da empresa, executando as funções de acordo com as solicitações do gestor a quem está subordinado. Já na posição de *staff*, o *controller* pouco influi na tomada de decisão, apenas fornecendo informações econômico-financeiras para o gestor principal.

Borinelli (2006, p. 213) afirma que: “os órgãos de linha participam das tomadas de decisões e, portanto, são co-responsáveis por elas. Os órgãos de *staff*, por outro lado, apenas oferecem subsídios para que se tomem decisões, sem participar delas”.

Em contraponto, Mosimann e Fisch (1999) acreditam que o órgão de controladoria exerce a função de um órgão de linha e de *staff* ao mesmo tempo, pois a ele compete:

- A busca da informação a respeito dos problemas de ordem econômica;
- Propor soluções aos gestores sobre os problemas de suas áreas; e
- Coordenar o processo de planejamento e controle, tendo em vista a gestão econômica.

A seguir demonstram-se algumas das estruturas encontradas na literatura, refletindo a posição diagnosticada em estudos empíricos e que comumente é observado nas empresas. Cabe salientar que há diferentes arranjos organizacionais, uma vez que cada empresa possui sua organização própria.

a) Vinculada ao presidente da organização (staff)

Nesta posição, o *controller* assume o papel de assessor e consultor da presidência, sem poder de decisão e comando direto e, geralmente não assume responsabilidades por resultados ou áreas. Porém, pode exercer influência indireta sobre a gestão da empresa, por meio do presidente, já que assume papel de informante (consultor).

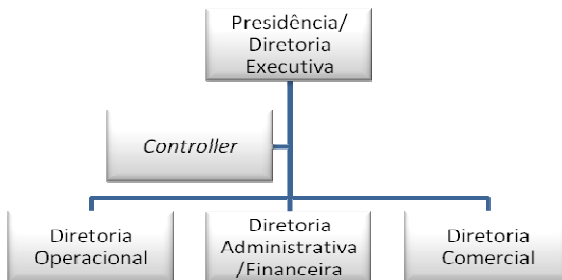


Figura 3 - Posição de *staff*

b) Com autoridade de decisão (linha)

Neste arranjo, o *controller* toma papel de autoridade, posicionado na alta cúpula da administração, onde tem autoridade de decisão e comando, juntamente com a equipe estratégica, subordinado ao principal executivo da empresa e respondendo pelos resultados de suas áreas de gestão.

Pode atuar na coordenação do alinhamento estratégico e áreas de gestão, já que está envolvido diretamente na política empresarial. Por outro lado, perde a independência do cargo de *staff* em relação à diretoria, já que está envolvido diretamente com a política empresarial, fazendo parte da equipe gestora.

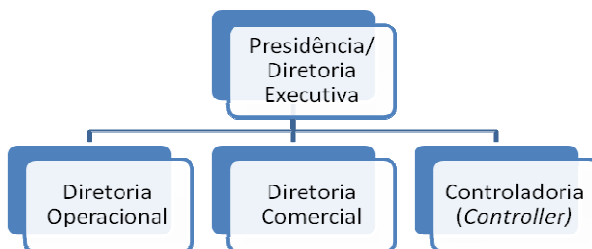


Figura 4 - Posição de linha I

c) Vinculada à diretoria de finanças e contabilidade

Com essa configuração o *controller* tem seu *status* de autoridade diminuído, passando a ocupar cargo de gerência, ao invés da subordinação imediata ao presidente/ diretor executivo. Assim, tem sua atuação mais restrita às áreas de finanças e contabilidade, onde suas funções estratégicas ficam mais restritas.



Figura 5 - Posição de linha II

Pode-se também verificar a atuação dos *controllers* de maneira mais operacional, em cargos de supervisão e coordenação, onde seu papel tende a ser voltado a processos internos, controle patrimonial e de pessoal, com autoridade direcionada às etapas de execução e controle dos planos.

Em empresas de menor porte que possuem uma estrutura funcional, sem muitos níveis, o *controller* pode ser responsável por mais atividades, como sistemas de informação, finanças, departamento de pessoal, tributárias, entre outras (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR e SILVA, 2004).

As organizações estão enfatizando a importância de equipes para alcançar seus objetivos. Essas equipes podem incluir tanto administração de *staff* como de linha, resultando que as tradicionais distinções entre *staff* e linha são menos claras do que foram décadas atrás (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 1994).

2.2.4 Formação acadêmica

Segundo Schier (2010), o desempenho da função do *controller* é uma possibilidade de atuação dos profissionais da área de gestão, principalmente aos que possuem formação acadêmica em Contabilidade, pois a função requer, além de conhecimento em áreas como administração, economia, estatística e informática, ênfase contábil e financeira, propiciando a participação do profissional contábil.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) seguem a mesma linha, admitindo que o ponto de partida em termos de conhecimentos técnicos necessários ao *controller* é a Contabilidade, pois é essencial possuir sólidos conhecimentos contábeis e de avaliação de desempenho para direcionar o sistema de

informações e gestão de pessoal de acordo com a necessidade de planejamento e controle.

Para o contexto da hotelaria, Burgess (1994) entende que o papel atual do *controller* exige uma formação de alto nível e treinamento, além de conhecimento da indústria hoteleira, por ser um setor com suas peculiaridades. Assim, a autora acredita que o profissional terá condições de desenvolver seu potencial e colaborar com os gestores a minimizar perdas e maximizar as oportunidades, além de ser capaz de assumir um papel de liderança dentro da organização.

Adicionalmente, o tipo de educação requerida para o *controller* varia de acordo com o indivíduo e a organização. Porém, pesquisas com os profissionais da área demonstram que se considera a qualificação em hotelaria mais importante que a formação contábil, principalmente às funções voltadas às operações, demandando conhecimento holístico que possibilite uma gestão eficaz dos processos de controle (BURGESS, 1994).

Gibson (2004) explica que muitos dos *controllers* hoteleiros chegam ao cargo por meio de ascensão dentro do próprio empreendimento, ou por experiências equivalentes no setor da hotelaria, capturando na prática os conhecimentos necessários e específicos para desempenhar tal função nos hotéis. Assim, a qualificação acadêmica passa a ser secundária diante das competências práticas.

No entanto, pesquisas apontam que a maior parte dos hotéis de quatro e cinco estrelas possui *controllers* com qualificação acadêmica elevada (graduação e pós-graduação), além dos melhores salários do setor, constituindo-se em diferencial competitivo ao profissional que procura uma carreira na hotelaria (BURGESS, 1994; GIBSON, 2004).

Apesar da literatura geral em controladoria indicar como principais áreas de formação e qualificação a contabilidade e administração, ou seja, com habilidades em finanças, percebe-se que essa afirmação pode não valer para o setor hoteleiro, uma vez que a natureza especializada das operações dos hotéis pode demandar dos *controllers* atribuições específicas, necessitando aptidões em outras áreas que permitem uma atuação mais eficaz nesse setor, em particular.

2.2.5 Experiências profissionais

Em qualquer atividade a ser exercida, empresarial ou não, a experiência, a vivência, o conhecimento empírico, pode ser entendido como um fator diferencial, ou seja, o ‘conhecimento de causa’ permite ao indivíduo,

por meio de acertos e erros já vividos ou observados, trazer consigo elementos que podem influenciar sua maneira de agir e decidir.

Inúmeras variáveis internas e externas que demandam controle e atenção do profissional exigem que ele possua habilidades técnicas e comportamentais que o possibilitem desenvolver suas atividades (NASCIMENTO E REGINATO, 2010).

A partir disso, as situações da rotina da empresa ou do contexto onde ela está inserida levam o profissional a se adaptar às particularidades organizacionais e setoriais, fazendo com que suas experiências profissionais se tornem elemento importante de conhecimento adquirido, agregando valor à sua capacidade de analisar, interpretar e lidar com os fatos, proporcionando maturidade nas decisões organizacionais e relações interpessoais.

As experiências em outras empresas, bem como em outros setores proporcionam vivência e perspectiva adicional, principalmente em início de carreira. Uma opção para propiciar essas experiências é o envolvimento das empresas com universidades locais, a fim de oferecer essas oportunidades de aprendizagem profissional (BURGESS, 1994).

Para Schmidt e Santos (2009) o *controller* tem a obrigação de conhecer com profundidade o mercado em que se insere a organização. Para os autores, a única forma de conseguir isso é atuar ou já ter atuado no setor onde a empresa está inserida.

Oliveira, Perez Junior e Silva (2004) entendem que nos dias atuais o *controller* deve acumular experiências nas áreas contábeis, financeiras e administrativas, uma vez que se espera um profissional com característica multifuncional, com forte conhecimento contábil e financeiro.

2.2.6 Gênero do *controller*

Muito se fala sobre o aumento da participação da mulher nas organizações, principalmente nos cargos mais elevados das organizações, que, historicamente, são mais ocupados por homens, desmistificando preceitos e mudando a configuração das empresas.

Para cunhar as dificuldades enfrentadas pelas mulheres, Morrison e Glinow (1990) atribuíram o termo ‘teto de vidro’ para descrever tais barreiras, tanto na ascensão da carreira como em questões salariais.

Em pesquisa com ocupantes de cargos da área de finanças no setor hoteleiro do Reino Unido, Burgess (2000) verificou que as mulheres sofrem distinções aos homens em diversos aspectos, desde os níveis de salários, variando de 60 a 80% em relação a profissionais do sexo masculino, da

importância dos cargos ocupados e até na menor presença em hotéis mais qualificados (de quatro e cinco estrelas).

Ng e Pine (2003) investigaram a percepção dos gestores hoteleiros em Hong Kong sobre a distinção no desenvolvimento das carreiras de homens e mulheres. Os autores explicam que em hotéis europeus, da China e Estados Unidos, os homens ocupam a maioria dos cargos de gerência, enquanto as mulheres são vistas em funções operacionais, como restaurante e recepção. Em Hong Kong, apenas 7% dos cargos de gerência eram ocupados por mulheres, e destas, cerca de 30% em cargos relacionados à área financeira ou controle.

Burgess (2000; 2003) aborda também o nível salarial da profissão contábil nos hotéis, incluindo as diferenças salariais para o mesmo cargo de acordo com o gênero e o bloqueio de ascensão na carreira contábil das mulheres.

A autora fornece dados de pesquisas com amplas amostras onde constatou que as mulheres contabilistas recebem 30% menos que os homens, além de permanecerem em níveis hierárquicos mais baixos por mais tempo. Comenta que as empresas em geral possuem uma cultura ‘de homem para homem’ tendendo a promover os indivíduos à sua própria imagem.

Fatores colocados em pesquisas da autora como influentes nesse ‘bloqueio ou restrição’ ao sexo feminino podem ser exemplificados como estereótipo do gênero; o fato de ter filhos e família, acarretando pausa e desvio de foco na organização; estilos de liderança de mulheres tendem a ser diferentes; e a falta de disposição em assumir responsabilidades adicionais ou trabalhos fora de turno.

2.2.7 O *controller* no setor hoteleiro

Hotéis possuem especificidades organizacionais inerentes ao setor de atuação. A essência de suas operações desenvolve-se em nível local, ou seja, possui um isolamento operacional, em um único prédio ou área. Essa particularidade possui implicações no papel do *controller*, como o contato diário com as operações e a conseqüente exposição a fatores decorrentes da atividade hoteleira.

O papel que o *controller* assume nas organizações é afetado pela ênfase que cada empresa assume para as responsabilidades de planejamento. A dos hotéis de qualquer natureza é a auditoria das receitas, devido ao ambiente de negócios do hotel e de sua estrutura de custos. Devido a isso, pode ser que a ‘gestão tradicional’ do hotel espere um papel do *controller* voltado a essa atuação ‘policial’ (GIBSON, 2002).

Estudos sobre *controllers* em geral assumem que seu papel apresenta tendência estratégica. No entanto, as pesquisas no setor hoteleiro evidenciam que o enfoque operacional ainda predomina para o setor (GIBSON, 2002).

O acúmulo de funções do gerente do hotel acaba ocasionando falhas na gestão da hospedagem e restaurante, já que estas demandam competências diferentes dos gestores, impactando na qualidade dos serviços prestados (LAMMINAKI, 2008).

A complexidade decorrente da variedade de atividades realizadas no mesmo local onde ocorre sua função principal que é a hospedagem (eventos, alimentos e bebidas, lavanderia, entre outras), pode tirar foco das principais preocupações da gestão hoteleira.

Dessa característica podem derivar terceirizações de algumas atividades que os gestores preferiram apenas monitorar os resultados, tirando a sobrecarga de trabalho da gestão, mantendo o foco nos objetivos estratégicos.

Contudo, a terceirização de alguma atividade fim do hotel pode significar uma perda do controle da qualidade da prestação de serviços, implicando em conseqüências na retenção de clientes, além de afetar a imagem do empreendimento.

Abordagens atuais sugerem que as funções contábeis podem ser separadas entre as inerentes à contabilidade (ou seja, processamento de dados para produzir relatórios) e aquelas que estão preocupadas com a interpretação e gestão de planejamento financeiro (ALLEN, 1994; SCAPENS e JAYAZERI, 2003, *apud* BURGESS, 2007).

Os *controllers* atuantes em hotéis geralmente não possuem qualificação contábil, de acordo com pesquisas empíricas, no entanto, há hotéis que atribuem maior importância à função contábil, aumentando a probabilidade em se encontrar um *controller* com qualificação contábil e financeira (BURGESS, 1996). Assim sendo, vislumbra-se uma maior posição organizacional para o profissional, com influência na tomada de decisão, além de maior sofisticação dos sistemas de informação contábil (LAMMINAKI, 2008).

Outra característica dos hotéis está na volatilidade das vendas, também decorrente da sazonalidade da procura e discrepâncias da rotina do negócio. Nesse sentido pode-se buscar a terceirização ou parceria do setor de vendas, com fornecedores e intermediadores especializados, que muitas vezes em função de sua ampla abrangência pode gerir melhor a volatilidade do empreendimento (LAMMINAKI, 2008).

A possível redução nas margens de lucro a partir de parcerias adotadas justifica-se pelo fato de que, por ser um negócio onde a presença de custos fixos é ostensiva faz-se importante manter um nível de ocupação que possa fazer frente aos custos fixos, principalmente nas épocas sazonais, conduzindo

o negócio sem prejuízos, quando a volatilidade das vendas ocorre (LUNKES, 2004).

É notada a existência de poucos estudos empíricos que abordam a controladoria e/ou *controller* em hotéis. Porém, as pesquisas existentes sugerem que o papel do *controller* apresenta expansão na indústria hoteleira, tornando-se parte integrante do processo de tomada de decisão e envolvido em questões estratégicas (GIBSON, 1998).

O futuro *controller* em hotéis deve ser visto não como um ‘adversário ou policial’ e sim como um parceiro. Para isso, o profissional terá que ser proativo, sendo o membro da equipe com o melhor ponto de vista financeiro das decisões, avaliando tendências e propondo estratégias (BURGESS, 1994).

A tecnologia melhorou o processamento de registros, reduzindo a importância desta função no papel do *controller*, todavia tem havido um aumento correspondente na importância da análise e interpretação dos resultados para ajudar no aumento da rentabilidade. Portanto, há uma tendência para o profissional assumir uma perspectiva mais estratégica (GIBSON, 2002).

Nesse sentido, futuros *controllers* terão de desenvolver suas habilidades na análise e resolução de problemas, tornando-se mais interdisciplinares e analíticos, ampliando e qualificando a profissão da controladoria, resultando em ganhos para a gestão dos negócios.

2.3 TEORIA DOS PAPÉIS

Katz e Kahn (1978) apresentam a teoria dos ‘papéis/funções’ (*role theory*) para tentar explicar a natureza e o comportamento das funções que ocupam os membros da organização. Nela, os autores relatam como membros de organizações assumem um papel específico e as consequências de assumir tal papel. A teoria aborda aspectos para definição de papéis pelos indivíduos nas organizações, como:

- (i) as influências sobre os indivíduos em assumir funções específicas;
- (ii) o as pessoas entendem o que são os seus papéis esperados;
- (iii) se existem diferenças entre os papéis que os indivíduos almejam e os papéis que deles são esperados; e
- (iv) indivíduos podem influenciar o que os outros esperam delas por meio de suas próprias características e relações com os outros na organização.

A teoria sugere que as expectativas do papel definido são comunicadas para o ocupante do cargo que, em seguida, interpreta a comunicação e inicia uma particular resposta a ele, por meio da efetivação das funções (comportamento).

Prevê também que determinadas características organizacionais como porte, estrutura ou cultura influenciam as expectativas que os gestores possuem daquele cargo, além de atributos pessoais e interpessoais.

A teoria dos ‘papéis’ tem sido pouco utilizada em pesquisas da área contábil. Exceções são trabalhos como os de Hopper (1980), Sathe (1982), Rouwelaar e Schaepkens (2008), Zoni e Merchant (2007), Rouwelaar e Bots (2008) e Maas e Matejka (2009).

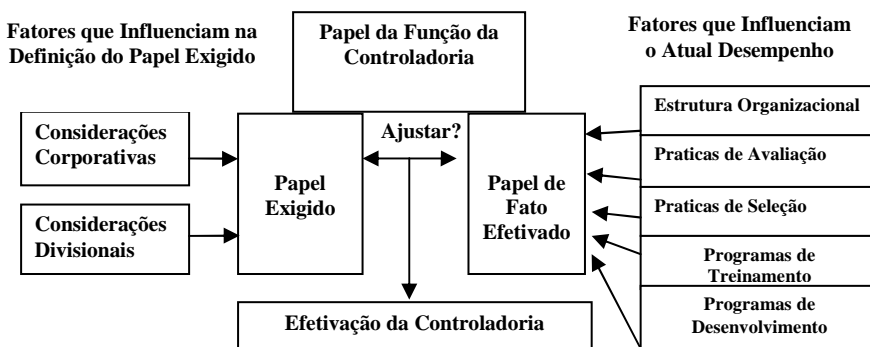


Figura 6 - Fatores que influenciam as funções da controladoria
Fonte: Sathe (1982).

Sathe (1982) desenvolve um tipo de “conceito de papéis”, onde se diferencia o papel exigido (“*required role*”) e o papel efetivado do *controller* (“*role actually performed*”). Em tal publicação são analisadas não só as exigências dos papéis, mas também a real efetivação do papel dependendo de variáveis de contexto, conforme Figura 5. O ajuste entre ambos os lados do papel é responsável pela efetivação da função da controladoria (no caso específico abordado por Sathe).

2.3.1 Participação do *controller* no processo de tomada de decisão

Uma decisão deve ser tomada quando da existência de um problema e quando há mais de uma possibilidade (alternativa) para sua resolução. No

ambiente empresarial, cada vez mais competitivo, busca-se tomar decisões mais rápidas, corretas e abrangentes. Essas decisões objetivarão minimizar perdas e maximizar ganhos, zelando pelo processo de continuidade da empresa (GOMES, GOMES e ALMEIDA, 2002).

Horngren, Foster e Datar (2000) definem o papel da controladoria na tomada de decisão na prestação de informações financeiras e não-financeiras, auxiliando o gestor a cumprir as metas organizacionais na tomada de decisão.

Porém, este papel poderia ser desenvolvido de forma a ser mais crítico e participativo, tornando-se ‘parceiros de negócios’ e adquirindo mais influência nas decisões gerenciais. Isto sugere que existam conseqüências dos papéis dos *controllers* na tomada de decisão, já que fornecem análises em apoio à decisão gerencial, o que em tese causaria implicações positivas para o desempenho organizacional.

Analisar os fatores que influenciam a participação do *controller* na gestão das empresas é pertinente para que se possa definir o seu papel nas organizações. Alguns estudos já foram realizados para que se pudesse distinguir a partir de quais elementos se configuram na sua participação no processo decisório.

Pesquisas como as de Sathe (1982), Zoni e Merchant (2007) e Rouwelaar e Bots (2008) levantam características que influenciam a participação do *controller* na gestão. Rouwelaar e Schaepkens (2008) utilizaram da mesma abordagem que os dois estudos citados, porém focando sua pesquisa em organizações de saúde. Sathe (1982) expõe os fatores que considerou como influentes no envolvimento na tomada de decisão, conforme Figura 6.

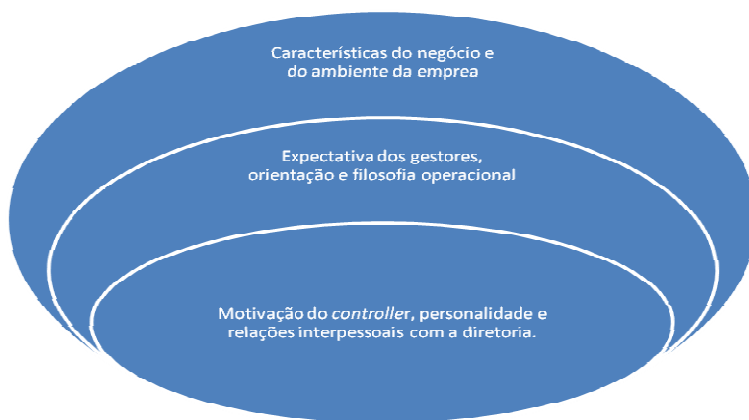


Figura 7 - Fatores que influenciam o envolvimento do *controller*
Fonte: Sathe (1982).

Zoni e Merchant (2007) constataram que os *controllers* são pouco envolvidos na tomada de decisões. O estudo indica uma relação positiva entre sua participação, considerando as variáveis de intensidade de capitais e o grau de formalização dos sistemas de planejamento (estratégico e orçamentário). Uma relação positiva inesperada foi encontrada entre a habilidade financeira dos gestores e a participação dos *controllers* na tomada de decisões de natureza estratégica.

Os mesmos autores notam que, ao invés de ter mais *controllers* envolvidos para compensar as fraquezas (falta de habilidades financeiras) dos gerentes de linha, aparentemente chefias com conhecimentos em finanças, incentivam um maior envolvimento do *controller*. O estudo também encontrou uma relação positiva significativa entre o desempenho da empresa e a participação do *controller* na tomada de decisão.

Em outro estudo, Rouwelaar e Schaepekens (2008) analisaram as características pessoais e competências dos *controllers* da área da saúde, na Holanda. Os autores apontam que os mais envolvidos na tomada de decisão são mais eficazes e que há necessidade de características pessoais para que essa eficácia seja concretizada nas ações do *controller*, conforme Figura 8.

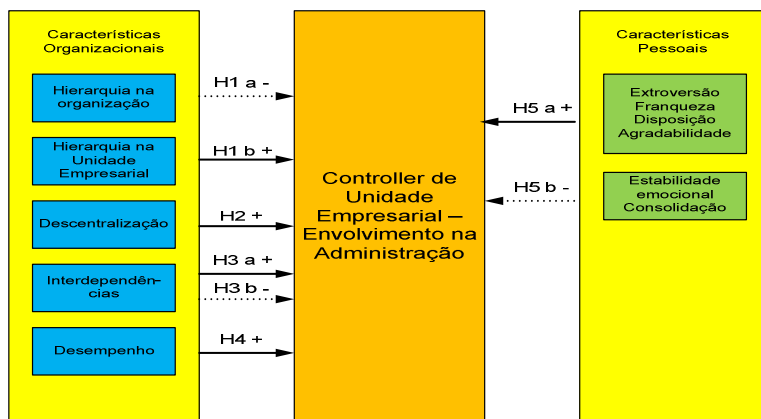


Figura 8 - Características organizacionais e pessoais que influenciam na tomada de decisão.

Fonte: Rouwelaar e Bots (2008); Rouwelaar e Schaepekens (2008).

Já Rouwelaar e Bots (2008) na Holanda, classificaram essas características em organizacionais e pessoais e apresentam sete fatores que influenciam a participação do *controller* na gestão da organização, sendo estas com influência positiva ou negativa, conforme Figura 8.

A relação de linha pontilhada representa a atuação em *staff* e a relação de linha sólida representa a atuação em linha, ou seja, a atuação com menor envolvimento (*staff*) na tomada de decisão é a relação de linha pontilhada e a relação de linha sólida é a atuação de maior envolvimento (linha).

Cumprе destacar que, conforme exposto pela Figura 8, a característica organizacional denominada “interdependências” apresenta-se tanto como uma hipótese que influencia positivamente, quanto uma hipótese que influencia negativamente o envolvimento do *controller* na tomada de decisão. Embora influenciem positiva e negativamente, as hipóteses não se anulam, pois, como visto, representam atuações distintas do profissional no organograma.

2.3.1.1 Fatores pessoais

Estilos cognitivos refletem a maneira que os *controllers* (pessoas) organizam e processam informações a respeito da resolução de problemas e tomada de decisão, devendo-se considerar fatores cognitivos do profissional para avaliar o papel que ele irá realizar, assim como sua influência em mudanças, demonstrando que *controllers* inovadores, com características pró-ativas e atuantes são os que têm maior possibilidade de criar esforços para iniciar mudanças de gestão contábil efetivas, diferentemente dos considerados tradicionais (EMSLEY, 2010).

Para este estudo dividiu-se os fatores cognitivos em três grupos:

- (i) características comportamentais (personalidade);
- (ii) relacionamento interpessoal e;
- (iii) habilidades técnicas e de comunicação.

Para abordar características da personalidade neste trabalho, utiliza-se a abordagem de Gosling, Rentfrow e Swann (2003), que desenvolveram um modelo de traços de personalidade com cinco fatores, chamado de ‘*big-five*’. O modelo sugere que a maioria dos indivíduos possui diferenças de personalidade, classificadas de acordo com cinco domínios, demonstradas no Quadro 4.

Abertura (+)	Grau de abertura a novas experiências ou formas de fazer algo. As pessoas que possuem elevada pontuação nessa dimensão são chamadas de “exploradores”, pois possuem amplo interesse e são fascinadas por inovação. São criativos e possuem aversão a tarefas simples e mecânicas. As pessoas com pontuação oposta são conservadores, com interesses mais restritos e não necessariamente são autoritários.
Consciência (consolidação) (-)	Grau de “empenho” que uma pessoa possui para atingir os objetivos no trabalho. As pessoas com maior consciência são disciplinadas e focadas. Diferentes aspectos compõem a definição de consciência: ordem, autodisciplina, deliberação, obediência, luta pela realização e competência. Outro aspecto da consciência reflete-se no rigor no estilo das tomadas de decisões. As pessoas com menos consciência tendem a aproximar-se dos objetivos em ambientes descontraídos, são flexíveis, podem facilmente adaptar-se as mudanças de circunstâncias.
Extroversão (+)	Grau de tolerância de uma pessoa à estimulação sensorial de outras pessoas. Pessoas com alta pontuação preferem estar próximas a outras pessoas e participam de diversas atividades. Possuem maior dimensão social. As pessoas com menor pontuação preferem trabalhar sozinhas, são calmas, sérias e reservadas. A dimensão de relações sociais é menor.
Sociabilidade (+)	Componentes de habilidades sociais e grau de submissão aos outros. As pessoas com pontuação mais elevada gostam de cooperar, são tolerantes, agradáveis e receptivas. As pessoas com menor pontuação são desconfiadas, hostis, rudes, egocêntricas e não trabalham em equipe.
Neuroticismo (estabilidade emocional) (-)	Grau de resposta a situações estressantes. As pessoas com menor pontuação reagem mais calmamente, são estáveis e seguras. Também são mais racionais e geralmente agem baseadas em fatos e não em sentimentos e emoções. As pessoas com maior pontuação são mais reativas, inseguras, preocupadas, atentas, emotivas e sentem mais o estresse.

Quadro 4 - Características comportamentais

Fonte: Gosling, Rentfrow e Swann (2003)

Diante das características apresentadas, Rouwelaar e Bots (2008) consideram que as variáveis de abertura, sociabilidade e extroversão estão associadas positivamente (+) ao grau de envolvimento do *controller*, enquanto baixos escores nas variáveis de consciência e neuroticismo apresentam associação negativa (-) com o grau de envolvimento.

A atuação do *controller*, assim como a profissão contábil em si, relaciona-se com o crescimento e desenvolvimento dos negócios de maneira tal que sua participação nas organizações evolua de uma visão operacional e de controle para uma visão gerencial e pró-ativa, exigindo da pessoa que assumirá o cargo competências que vão além das técnicas contábeis e prestação de informações (HECKERT E WILLSON, 1963; HENNING E MOSELEY, 1970).

O termo ‘competência’ vem do latim *competentia* e representa a qualidade de quem é capaz de apreciar e resolver determinado assunto, de fazer alguma coisa com qualidade, habilidade, aptidão e idoneidade. É colocar em prática o que se sabe em um contexto específico, interposto pelas relações de trabalho, cultura da empresa, imprevistos, limitações de tempo e recursos. Pode ser segregada em conhecimentos, habilidades e atitudes (CARDOSO, 2006).

Para que a atuação do *controller* moderno atenda às exigências mercadológicas, Oliveira, Perez Junior e Silva (2004) ensinam que esse profissional multifuncional deve, além de trazer experiências na área contábil, financeira e administrativa possuir as seguintes competências profissionais:

- Contabilidade e finanças;
- Sistemas de informações gerenciais;
- Tecnologia de informação;
- Aspectos legais de negócios e visão empresarial; e
- Processos informatizados da produção de bens e serviços.

Realizando um retrospecto sobre a evolução das competências importantes ao *controller*, Kester (1928) relaciona a necessidade de habilidades técnicas sobre contabilidade financeira, ferramentas de controle de custos e despesas, além de desempenhar alguma liderança, habilidade na parte tributária e direito comercial para o relacionamento com os acionistas.

Wixon, Kell e Bedford (1943) salientam questões técnicas (planejamento, controle orçamentário, contabilidade financeira e mensuração) e comportamentais (capacidade de comunicação e negociação, autocontrole, ética e raciocínio analítico). Bower (1957) discute a necessidade do *controller* reunir além de conhecimentos técnicos, capacidade de comunicação, relacionamento e integridade profissional.

Henning e Moseley (1970) realizaram estudo empírico em 25 empresas americanas, onde os resultados contemplam as seguintes habilidades técnicas:

entendimento de aspectos legais, planejamento e controle, custos, reporte de relatórios contábeis e atendimento a usuários externos.

Recentemente, as pesquisas na área contábil que focam as competências, destacam as mudanças no ambiente empresarial, entre elas a informatização das organizações, decorrendo impactos na maneira de trabalho das pessoas, demandando mais atenção a fatores comportamentais e éticos (HARDERN, 1995).

No Brasil, Cardoso (2006) diagnosticou a carência de estudos referentes às competências dos *controllers* e possíveis eventos que provocaram mudanças no perfil requerido pelas empresas.

O presente estudo considera para análise de influência do *controller* nas decisões as habilidades técnicas, de comunicação e interpessoais. Para isso entendem-se como habilidades técnicas a capacidade sobre conhecimentos de contabilidade e finanças. As habilidades de comunicação compreendem a capacidade de julgamento pelo *controller* do que é importante para gestão e do que recomendar. Já as habilidades interpessoais, dizem respeito à capacidade em construir relacionamentos e agir com influência em suas opiniões gerenciais (ROUWELLAR e SCHAEPKENS, 2008).

2.3.1.2 Fatores contingenciais

A abordagem contingencial vem sendo adotada pelas pesquisas em contabilidade gerencial a partir da premissa de que não existe um sistema contábil que sirva invariavelmente a qualquer organização. Sugere-se que são esses fatores contingenciais que implicarão nas características de um sistema de informações contábeis eficaz à organização (PAVLATOS e PAGGIOS, 2009).

As variáveis de contingência são aquelas que estão sendo investigadas a respeito de como o sistema de controle da organização está devidamente alinhado a elas - como tecnologia, estrutura, ambiente e estratégia (BYRNE, 2009).

A dimensão do papel dos *controllers* nas organizações é investigada como potencialmente dependente do contexto organizacional no qual estão localizados, isto é, a teoria contingencial pode explicar as diferenças nos papéis desempenhados em contextos distintos (BYRNE, 2009).

Pesquisas como as de Zoni e Merchant (2007), Rouwelaar e Bots (2008) e Rouwelaar e Schaepekens (2008) levantam características que influenciam na participação do *controller* na tomada de decisão. Sob o prisma organizacional, os autores focam suas pesquisas a partir das seguintes hipóteses:

- a) Os *controllers* de grandes organizações (porte) estão altamente envolvidos nos processos de tomada de decisão;
- b) O envolvimento do *controller* em decisões de gestão está positivamente relacionado com:
 - (i) a ausência de conhecimentos financeiros aos gestores;
 - (ii) estabilidade (alterações mínimas) no ambiente operacional;
 - (iii) formalização de processos de planejamento estratégico e orçamento;
 - (iv) utilização de cargos de *controller* para as unidades descentralizadas; e
 - (iv) o desempenho organizacional.

A partir do exposto é possível notar que os fatores contingenciais compreendem tanto características relacionadas ao negócio (mercado, incertezas) como as baseadas no próprio ambiente da empresa (descentralização, características dos gestores, desempenho organizacional e formalização do planejamento e orçamento).

2.4 PESQUISAS EMPÍRICAS SOBRE CONTROLADORIA NO SETOR HOTELEIRO

Nesta parte relacionam-se estudos internacionais que abordam temas práticos relacionados à controladoria no setor hoteleiro, contribuindo para a formação teórica desta dissertação.

Os trabalhos mais antigos sobre o papel e importância do *controller* que se teve acesso são os de Kester (1928), Bower (1957) e Heckert e Willson (1963), desenvolvendo os princípios norteadores da profissão contábil. Em 1970, Henning e Moosley investigaram as funções e habilidade requeridas ao profissional contábil da época.

A obra de Sathe (1982) pode ser considerada uma das principais peças de investigação sobre o papel do *controller*, sendo amplamente citada em pesquisas sobre funções do *controller* constituindo-se de levantamento com profissionais do alto nível corporativo dos Estados Unidos, abordando o papel do profissional na gestão organizacional.

Jones (2008) investigou a prática orçamentária e possibilidades de melhoria em hotéis do Reino Unido e detectou a necessidade de formação financeira por parte dos gestores, além da baixos níveis de participação dos gestores localizados em níveis mais baixos dos hotéis.

Lamminaki (2008) trata de sistemas contábeis e gestão de terceirização em hotéis australianos, investigando a natureza e os antecedentes dos sistemas contábeis envolvidos na terceirização da tomada de decisão e controle.

Patiar e Mia (2009) examinam a relação entre o desempenho departamental, estilos de liderança e concorrência de mercado em hotéis de luxo da Austrália, por meio de questionários ao departamento financeiro dos hotéis. Os resultados do estudo indicam relação positiva entre o estilo de liderança transformacional dos gestores e o desempenho não-financeiro dos hotéis, e este, associado positivamente ao desempenho financeiro dos serviços.

Pavlatos e Paggios (2009) estudaram a funcionalidade dos sistemas de custos em cem hotéis líderes da Grécia. Seus resultados indicam que o nível de funcionalidade dos sistemas de custos é associado positivamente à estratégia de baixo custo e a extensão da utilização dos dados de custos.

Aver e Simon (2009) estudaram a participação dos *controllers* a partir de um levantamento em 193 grandes empresas da Eslovênia, contemplando indústrias, serviços, hotelaria e turismo, comércio, construção e logístico e empresas de utilidades públicas.

Constatarem que a participação dos *controllers* em decisões estratégicas é relativamente alta nas indústrias de manufatura contemporânea, comércio, serviços e no setor de hotelaria e turismo e se apresenta relativamente baixa nos setores de utilidades e serviços públicos, construção e logística.

Os resultados de Aver e Simon (2009) estão em consonância com a premissa de que o nível de sofisticação dos sistemas de contabilidade gerencial depende da intensidade da concorrência, e como consequência disso, o setor industrial se mostra o mais desenvolvido, já que tem como característica a alta concorrência e globalização.

Sobre o setor hoteleiro, Aver e Simon (2009) diagnosticaram alta participação nas decisões estratégicas, exceto quanto a tomar as ações necessárias às atividades definidas. A maior participação surge no item 'avaliar as opções e sugerir operações detalhadas de acordo com a disciplina da contabilidade gerencial para a tomada de decisão.

A investigação sobre controladoria ou contabilidade de gestão no setor hoteleiro em pesquisas acadêmicas apresenta poucos resultados, geralmente direcionadas à investigação de ferramentas gerenciais utilizadas.

Gibson contribui para a área a partir de pesquisas nos hotéis de Hong Kong, apresentando três obras que contemplam o *controller* hoteleiro: 1998 – verifica a percepção dos *controllers* sobre seu papel na tomada de decisão; 2002 – discorre sobre o papel do *controller* e características comportamentais; e 2004 – fornece previsões e tendências da profissão para o século XXI, suas necessidades técnicas e de ensino.

Rouwelaar foca alguns de seus estudos no envolvimento do *controller* na tomada de decisão no setor da hospitalidade, que inclui hotéis e hospitais. Em parceria com Schaepkens (2008), o autor investiga os fatores pessoais (características pessoais e habilidades) que influenciam no envolvimento do *controller* na tomada de decisão. Já com Bots (2008), Rouwelaar segue a mesma linha de pesquisa, incluindo também fatores contingenciais na sua investigação no setor hoteleiro. Esse tema também é abordado por Zoni e Merchant (2007), porém em grandes empresas italianas.

Burgess pode ser apontada como uma autora dedicada à investigação do *controller* no setor hoteleiro, apresentando diversos estudos ao longo das últimas décadas sobre aspectos do profissional e tendências da profissão: 1994 – discute a formação acadêmica e treinamentos necessários para o *controller* hoteleiro; 1996 – comparação do perfil do *controller* hoteleiro em pesquisas do Reino Unido, Estados Unidos e Hong Kong; 2000 – Análise da profissão *controller* hoteleiro sob o prisma homem x mulher; 2007(a) – levantamento sobre as habilidades financeiras dos gerentes hoteleiros; 2007(b) – estuda as tendências e o futuro da profissão. A autora possui mais publicações na área, porém, os aqui citados são alguns dos estudos completos que se encontravam disponíveis ao pesquisador sem ônus.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia foi subdividida em quatro tópicos: (i) enquadramento metodológico; (ii) procedimentos para seleção do referencial teórico; (iii) procedimentos para coleta e análise dos dados, e; (iv) população e amostra.

O enquadramento metodológico delimita as características da pesquisa quanto aos métodos utilizados para atingir seu objetivo. Já os procedimentos da pesquisa que conduzem ao atendimento ao objetivo geral decorrem de premissas estabelecidas em observações empíricas. (SOARES, 2003).

Os procedimentos para atingir o objetivo geral proposto estão organizados em duas perspectivas que são: procedimento para levantamento do referencial teórico e procedimento para levantamento e análise dos dados, de acordo com a Figura 9.

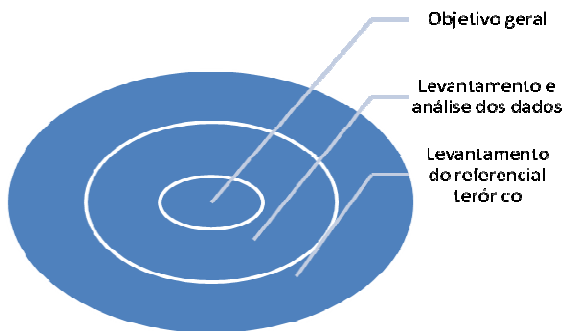


Figura 9 - Procedimentos da pesquisa para atingir o objetivo geral

No procedimento para levantamento do referencial teórico utiliza-se de um processo estruturado para identificação dos aspectos considerados relevantes pela comunidade científica internacional, para a identificação de práticas da controladoria.

O procedimento para levantamento e análise dos dados por sua vez, conta com um processo para identificação de práticas definidas como escopo de investigação. E, por conseguinte, define-se a população e a amostra obtida para a consecução desta pesquisa.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para apresentar o enquadramento da pesquisa, é utilizada a estrutura de Ensslin e Ensslin (2010) por entender que esta contempla os quesitos e ordenação necessários para o entendimento desse estudo, conforme Figura 10.

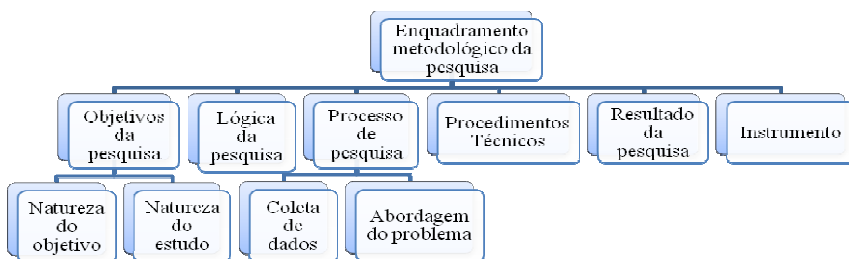


Figura 10 - Modelo do enquadramento da pesquisa

Fonte: Ensslin e Ensslin (2010)

O enquadramento da pesquisa para os objetivos de pesquisa é dividido quanto à natureza do objetivo e natureza do artigo. No que se refere à natureza do objetivo, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, tanto para o objetivo geral quanto para os específicos, uma vez que são identificadas as características que permitem a identificação de práticas da controladoria em hotéis de grande porte do sul do Brasil associados à ABIH e, a partir delas, estabelecer relações que possibilitem verificar a aderência de hipóteses confirmadas em outros estudos (GIL, 1999).

Quanto à natureza do artigo (estudo/dissertação), este pode ser considerado como prático, pois visa se conhecer o estado da arte de um problema percebido em determinado setor de pesquisa. Desse modo, a pesquisa investiga, junto aos *controllers* dos hotéis pertencentes à amostra, características que permitam o atendimento do objetivo proposto para essa dissertação (RUIZ, 2002).

A lógica que permeia a pesquisa é dedutiva, uma vez que já se encontram "verdades testadas", porém em outros contextos, como já foi dito, partindo-se então de informes verdadeiros, onde se acredita que estas serão as respostas para determinada questão. Sendo assim, as conclusões ou considerações feitas a partir dessa pesquisa decorrem de premissas estabelecidas em observações empíricas (SOARES, 2003).

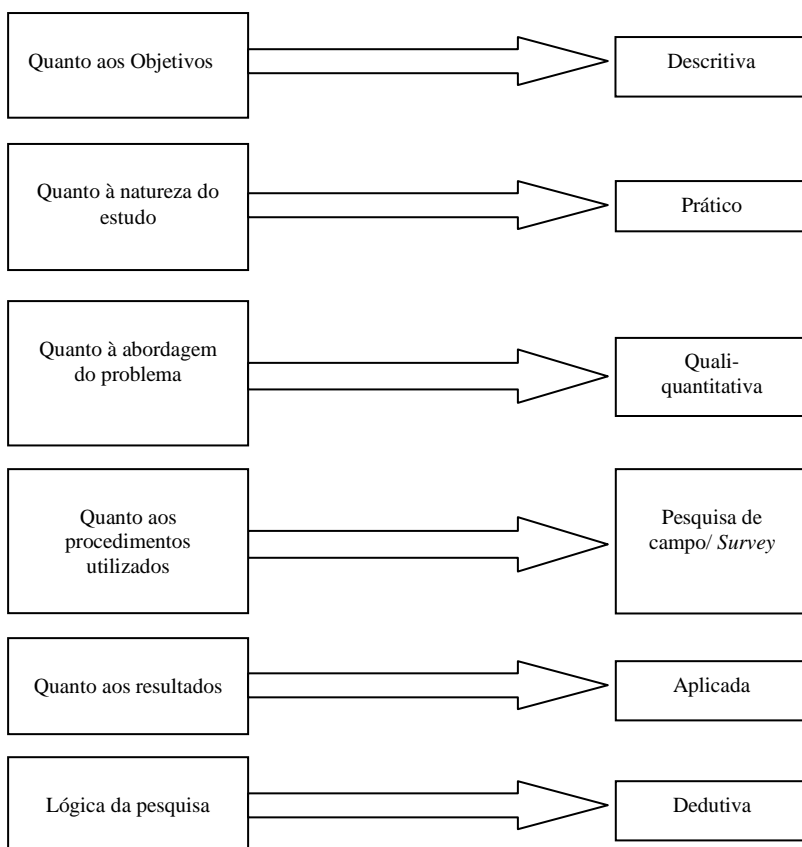


Figura 11 - Enquadramento da pesquisa

O processo de pesquisa é dividido quanto à coleta de dados e abordagem do problema. Na coleta de dados, a pesquisa faz uso de dados primários, uma vez que são obtidos diretamente em campo com os informantes (profissionais inquiridos), por meio de questionário estruturado (MARTINS, 2002).

A abordagem do problema é quali-quantitativa. É qualitativa quando o autor interpreta os dados coletados, buscando solução para o problema em questão, analisando a interação entre as variáveis e suas implicações, podendo assim, descrever práticas da controladoria em hotéis do sul brasileiro (SOARES, 2003).

Para chegar-se a tais interpretações utilizam-se tabelas, quadros e gráficos que descrevam o comportamento de variáveis, bem como medidas de

estatística descritiva de posição (média, mediana e frequência) e de dispersão (desvio-padrão). Dessa forma, a abordagem caracteriza-se também como quantitativa (MARTINS, 2002).

No que se refere aos resultados da pesquisa, pode-se classificá-la como aplicada, pois objetiva gerar conhecimento acerca do papel da controladoria em um setor empresarial específico, contribuindo para a verificação de verdades locais, levantadas a partir de estudos em outros contextos (GIL, 1999).

Em relação aos procedimentos técnicos adotados para o estudo, pode-se afirmar que é uma pesquisa de campo e caracterizada como levantamento (*survey*). É uma pesquisa de campo, pois a coleta de dados ocorreu onde acontecem os fenômenos, além de permitir o estabelecimento de relações entre variáveis de pesquisa. Quanto ao aspecto temporal, a pesquisa é considerada transversal, já que a coleta de dados (estudo do fenômeno) ocorre em um único momento (RUIZ, 2002).

É também considerada levantamento, uma vez há a interrogação direta do objeto do estudo, nesse caso, os *controllers* (fontes primárias) por meio de questionários enviados por e-mail à população pesquisada (MARTINS, 2002).

3.2 PROCEDIMENTOS PARA SELEÇÃO DO REFERENCIAL TEÓRICO

Para a seleção do referencial teórico deste estudo, consideraram-se de estudos nacionais e internacionais. Para a composição em nível nacional utilizou-se das seguintes fontes de pesquisa:

- Livros em geral sobre o tema controladoria;
- Teses e dissertações do portal IBICT (Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia);
- Artigos científicos de periódicos nacionais avaliados pela CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), da área 27, considerando os estratos A1, A2, B1, B2 e B3 (Ano-base: 2008).

Quanto à seleção do referencial em nível internacional, além de livros e artigos científicos de conhecimento do autor que abordam o tema proposto para o estudo, utilizou-se da metodologia exposta por Rosa (2009), que consiste em um processo sistematizado para se chegar a uma base gerenciável de artigos acadêmicos, considerados relevantes para a área.

Este processo estruturado para seleção das referências bibliográficas está dividido em três fases: seleção das bases de dados; seleção de artigos, e;

análise dos artigos selecionados, conforme Figura 12. Para esta pesquisa consideraram-se apenas a primeira e segunda fase.

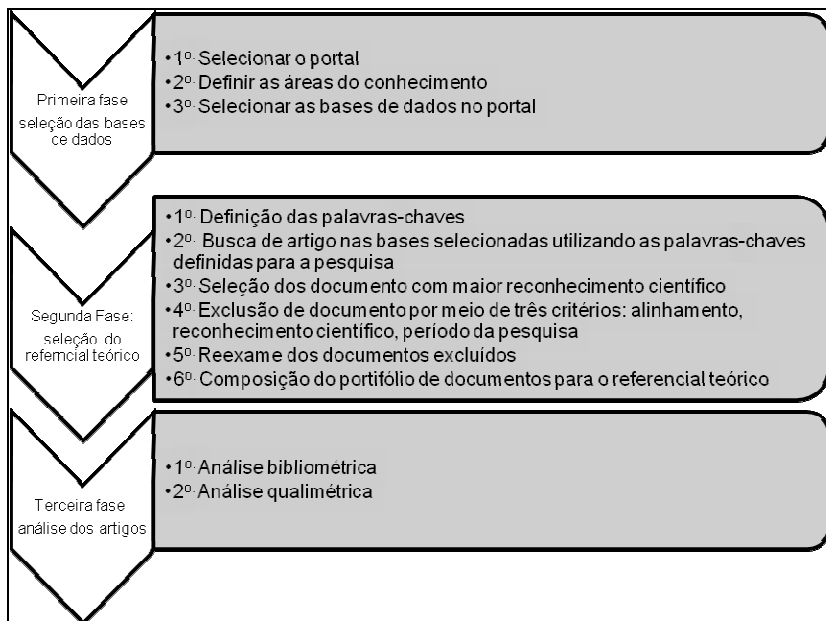


Figura 12 - Procedimentos para seleção do referencial teórico
Fonte: Rosa (2009)

Utilizou-se como base o portal *ISI Web of Knowledge*, a partir da base de dados *Web of Science* e área de conhecimento Ciências Sociais. Para esse estudo optou-se pela busca com as palavras-chave: 'hotel'; 'management accounting', 'management accountant'; 'controllershship', 'controller' em título, resumo, ou palavras-chave.

Em seguida, exportaram-se as referências dos artigos encontrados para o software gerenciador de referências *End Note*. A partir disso, foi realizada busca no site '*GoogleScholar*' para verificar a relevância dos artigos de acordo com o número de citações que aparecem no site e definir assim artigos com potencial de aceitação.

Há também uma etapa de repescagem de artigos não incluídos entre os mais citados, que inclui:

- a) Análise de artigos de autores inclusos na base de artigos com potencial de aceitação (mais citados);

- b) Leitura dos resumos dos artigos com até 2 anos de publicação, que, em virtude do pouco tempo de publicação não atingem número significativo de citações, mas que nem por isso podem ser descartados.

Por fim, fez-se a leitura dos resumos dos artigos selecionados, com o intuito de alinhar o portfólio ao tema de estudo e chegar-se à composição de artigos para o referencial teórico.

A partir desse processo, pode-se admitir que a base de referências é relevante, pois passou por etapas que validam a escolha desse portfólio como representativo na área do conhecimento.

3.3 PROCEDIMENTOS PARA A COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para identificar práticas da controladoria nas empresas hoteleiras, o instrumento de pesquisa escolhido foi um questionário estruturado para coleta dos dados primários. A coleta de dados referentes aos questionamentos que conduzem ao atendimento dos objetivos deste trabalho dá-se de maneira primária, já que a pesquisa de campo utiliza-se de dados que não foram ‘tratados’ ou explorados anteriormente.

A utilização do questionário tem como vantagem proporcionar a obtenção dos dados diretamente da realidade, onde as teorias podem ter suas propostas validadas ou refutadas. Todavia, traz como principal desvantagem o pequeno grau de controle sobre as respostas obtidas, podendo alimentar algum viés para os resultados obtidos (OLIVEIRA, 2003).

Outros pontos positivos podem ser relacionados, como economia de tempo, de pessoal e de viagens; atinge maior número de pessoas simultaneamente; abrange grande área geográfica. Já outras desvantagens dizem respeito a poucos questionários são devolvidos; muitas perguntas sem respostas; o informante não tem a quem recorrer em caso de dúvida; não há cumprimento de prazo de entrega dos questionários ao pesquisador.

Porém, o desenvolvimento das questões deu-se de forma secundária, por terem sido adaptadas, em sua maioria, de estudos internacionais, com o intuito de verificar o estado da arte em âmbito nacional, cotejando com resultados sobre o tema de estudo. São elas: Sathe (1982), Gibson (2002), Zoni e Merchant (2007), Rouwelaar e Bots (2008) e Rouwelaar e Schaepekens (2008).

Esses trabalhos norteiam a pesquisa presente, já que apontam fatores específicos que permitem ser replicados em um novo cenário para se conseguir evidências dos argumentos testados anteriormente. Para análise dos

resultados, são feitas comparações com os resultados encontrados pelos autores supracitados.

Para melhor organização e entendimento dos objetivos das perguntas, elaborou-se o Quadro 5 onde é possível visualizar a relação dos objetivos específicos da pesquisa com as perguntas desenvolvidas para o atendimento deles:

Objetivos da pesquisa	Assuntos específicos/ variáveis	Questões
(i) caracterizar as empresas da amostra, distinguindo porte, idade do empreendimento, desempenho organizacional, quantidade de funcionários, utilização de consultoria externa, principais indicadores financeiros utilizados e existência do departamento de controladoria.	<ul style="list-style-type: none"> - quantidade de funcionários efetivos e terceirizados - porte da empresa de acordo com a quantidade de UH's - variáveis de desempenho econômico - empreendimento único ou rede hoteleira -utilização de consultoria externa -formalização do órgão controladoria - idade do hotel 	<ul style="list-style-type: none"> 1 e 2 3 4, 5, 6 7 8 e 9 39 13
(ii) Levantar perfil dos <i>controllers</i> pesquisados, a partir de suas características pessoais, formação acadêmica e experiência profissional.	<ul style="list-style-type: none"> - gênero - idade - experiências na controladoria - formação acadêmica 	<ul style="list-style-type: none"> 14 15 17, 18, 19 20, 21, 22, 23, 24

<p>(iii)</p> <p>Verificar a atuação e configuração da controladoria ou <i>controller</i> a partir de suas relações hierárquicas, objetivos e eficácia financeira das atividades, categorias de atuação do <i>controller</i> e principais áreas de responsabilidade.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - posição no organograma da empresa - subordinação - cargo ocupado - objetivos da controladoria - categorias de atuação - áreas de responsabilidade da controladoria - eficácia das atividades financeiras - habilidades interpessoais - interdependências - habilidades importantes 	<p>25, 26</p> <p>27</p> <p>16</p> <p>38</p> <p>37</p> <p>35</p> <p>30</p> <p>34</p> <p>31</p> <p>32</p>
<p>(iv)</p> <p>Identificar o grau de envolvimento do <i>controller</i> no processo de gestão, considerando sua participação no planejamento estratégico e sua influência em decisões de gestão.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - formalização do planejamento e orçamento - responsabilidade pelo processo orçamentário - participação da controladoria no planejamento - participação do <i>controller</i> nas decisões de gestão - influência das características de personalidade do <i>controller</i> para a tomada de decisão 	<p>10, 11</p> <p>12</p> <p>36</p> <p>28, 29</p> <p>33</p>

Quadro 5 - Constructo da pesquisa de campo

Objetivo (i) - *caracterizar as empresas da amostra, distinguindo porte, idade do empreendimento, desempenho organizacional, quantidade de funcionários, utilização de consultoria externa, principais indicadores financeiros utilizados e existência do departamento de controladoria.*

Para atender a este objetivo foram desenvolvidas questões sobre características gerais do empreendimento que permitem a identificação e classificação da amostra, no que se refere à sua categorização, configurando-se como fatores estruturais (contingenciais).

Objetivo (ii) - *Levantar um perfil dos controllers pesquisados, a partir de suas características pessoais, formação acadêmica e experiência profissional.*

Nesse item, as perguntas focam o profissional que exerce as atividades da controladoria, determinando características pessoais, formação acadêmica e

experiências na controladoria. Com esse item, pretende-se configurar um levantamento censitário dos profissionais em estudo, além de comparar com os resultados apresentados por Burgess (1996).

Objetivo (iii) - *Verificar a atuação e configuração da controladoria ou controller a partir de suas relações hierárquicas, objetivos e eficácia das atividades financeiras, categorias de atuação do controller e principais áreas de responsabilidade.*

Para o atendimento deste objetivo, as questões verificam a maneira em que a controladoria está inserida na organização e suas diretrizes de atuação, verificando as suas áreas de responsabilidades e objetivos, além da eficácia das atividades financeiras e as habilidades e características interpessoais que contribuem às atividades do *controller*.

Objetivo (iv) - *Identificar o grau de envolvimento do controller no processo de gestão, considerando sua participação no planejamento estratégico e sua influência em decisões de gestão.*

Este objetivo faz-se necessário para complementar o papel do *controller* nas empresas, verificando sua participação e envolvimento no planejamento estratégico, além de investigar o grau de sua influência em decisões gerenciais, bem como as características de personalidade que influenciam o envolvimento no processo de tomada de decisão.

Entre as questões estruturadas encontram-se duas formas de inquisições: perguntas abertas e de múltipla escolha. Esta última de dois tipos: questões fechadas, elaboradas na forma de perguntas com mostruário, na qual o entrevistado poderia assinalar apenas uma das opções, ou em outros casos, quantas opções forem necessárias; e perguntas de estimação, onde o entrevistado deveria indicar em uma escala a opção que melhor indicasse a sua percepção sobre a indagação realizada pelo pesquisador (escala do tipo *likert*). Já as questões abertas são respondidas mediante descrição do respondente.

Antes da coleta efetiva dos dados, foi realizado um pré-teste com o questionário nos hotéis de Florianópolis, a fim de verificar possíveis falhas na aplicação dos questionamentos e minimizar vieses de respostas. Obteve-se uma amostra de oito hotéis, por meio de uma abordagem pessoal, já que era possível esse tipo de intervenção devido à delimitação geográfica. Destaca-se que essa amostra não foi utilizada pela presente pesquisa.

Para Gil (1999) o pré-teste objetiva assegurar validade e precisão ao instrumento de coleta de dados, ou seja, deve garantir que o questionário esteja bem elaborado no que se refere a:

- i) clareza e precisão dos termos;
- ii) forma das questões;

- iii) desmembramento das questões;
- iv) ordem das questões; e
- v) introdução do questionário

A partir do pré-teste, verificou-se que o questionário encontrava-se extenso e abordando muitos assuntos, pois a intenção era conseguir uma quantidade ampla de dados com apenas uma intervenção aos *controllers*, resultando em uma série de estudos que contemplaria funções e atividades da controladoria, aspectos de sistemas de custeio e formação de preço de venda, além dos objetivos já contemplados para este estudo.

Com esse *feedback*, viu-se a necessidade de reduzir o tamanho e o escopo do questionário, com o intuito de conseguir um nível de respostas satisfatório da população inquirida, além de um maior comprometimento e fidelidade nas respostas.

A seção do questionário que trata o envolvimento do *controller* na tomada de decisão dos hotéis resultou em um artigo acadêmico aprovado e apresentado no XVII Congresso Brasileiro de Custos, que aconteceu em novembro de 2010, pela equipe de pesquisadores do grupo de estudos em Controladoria do PPGC/UFSC, coordenado pelo professor Rogério João Lunkes.

O instrumento para coleta de dados da pesquisa é composto de trinta e nove (39) questões, representando um total de noventa e nove (99) itens para resposta (variáveis) que foram utilizadas para atender os quatro objetivos específicos estabelecidos para o estudo, e com isso, atingir ao objetivo principal.

Para o presente estudo, a intervenção ocorreu por contato telefônico junto aos *controllers* em um primeiro momento, expondo as intenções da pesquisa e buscando o comprometimento em responder os questionários que foram enviados por *e-mail*. No caso de não obter o retorno do questionário, tentou-se um segundo envio, com cerca de um mês de intervalo, e, em caso negativo, fez-se uma última abordagem, por meio de *e-mail*.

O questionário foi elaborado e disseminado por meio da ferramenta *googledocs - forms*, que possibilita o envio, recebimento e tabulação dos dados, melhorando o desempenho dessa etapa nos quesitos agilidade e segurança. O questionário enviado pode ser acessado pelo endereço eletrônico:

<<https://spreadsheets.google.com/viewform?formkey=dGdaWTZxeG9qODlyNE9SRU1KanRVR0E6MA>>

A análise dos dados desta pesquisa é feita por meio qualitativo quando se discutem os achados por meio de análises comparativas com estudos referentes ao item de investigação e quando verifica tendências amostrais com apoio da estatística descritiva, objetivando organizar, resumir, analisar,

interpretar as observações disponíveis (LAPPONI, 2000). Na análise descritiva utilizaram-se distribuição de frequência, percentagem, média, desvio-padrão e mediana.

Uma distribuição de frequência constitui-se nas repetições agrupadas dos valores atribuídos a uma variável, facilitando o trabalho estatístico e assim, possibilitando melhor compreensão dos fenômenos, podendo ser relativa ou absoluta, simples ou acumulada (LAPPONI, 2000).

Já as percentagens servem para dar forma numérica às características qualitativas, além de reduzir duas distribuições por frequência a uma base comum, simplificando a comparação. Sobre a média, é a medida de posição mais usual nos procedimentos estatísticos, equivalendo-se à média aritmética (MARCONI e LAKATOS, 1999).

A mediana representa o valor central dos elementos, ou que divide a amostra em duas partes, ou seja, 50% dos valores são menores que a mediana, enquanto os outros 50% são maiores. O desvio-padrão indica o grau de variação de um conjunto de elementos, ou seja, a distância (para mais ou para menos) dos elementos extremos em relação à média, evidenciando o nível de homogeneidade do conjunto.

3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Para a delimitação deste estudo definiu-se a abordagem em hotéis com mais de 100 UH's, associados à ABIH nos Estados do sul do Brasil (Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná).

Quanto à escolha de hotéis associados à ABIH, esta se deu na tentativa de buscar uma relação de hotéis a partir de um organismo representativo do setor e que auxiliasse o autor na organização da abordagem. Porém, não se conseguiu a prévia categorização a partir dessas listas.

Vale comentar que a existência de outros parâmetros de categorização de empresas do setor hoteleiro mostra-se deficitária, quando se tenta ao menos uma distinção por porte (número de funcionários, quantidade de leitos ou faturamento) ou até de classificação qualitativa (classificação por estrelas), dificultando o trabalho do pesquisador. A única opção alternativa encontrada pelo autor foi a avaliação dos hotéis realizada pelo Guia 4 Rodas, que dispõe de categorização de conforto e localização.

Sobre a categorização dos hotéis participantes acima de 100 UH's, entende-se que esse fator pressupõe uma estrutura administrativa que permita a existência da controladoria ou do profissional que exerça suas funções. Outra motivação é a busca de uma amostra mais homogênea.

A categorização poderia ser realizada por outros parâmetros, como número de funcionários ou faturamento, contudo, a quantidade de UH's é um dado que se pode conseguir mais facilmente, nos sítios eletrônicos dos hotéis, e em caso negativo, com o atendente da recepção, por meio de contato telefônico. Diante disso adotou-se a categorização por quantidade de UH's, considerando-se dessa forma, hotéis de grande porte para a seleção da amostra, conforme explica Silva (2000) no Quadro 6:

Porte do hotel	Número de UH's
Pequeno	Até 50
Médio	De 51 até 100
Grande	Acima de 100

Quadro 6 - Porte de hotéis de acordo com nº de UH's

Fonte: Silva (2000).

A escolha das três capitais como população da pesquisa tem o intuito de se investigar hotéis com características de atuação semelhantes, ou seja, localizados em centros urbanos, minimizando as peculiaridades regionais e estruturais de empreendimentos voltados ao turismo de campo, muito encontrados entre os Estados do sul do Brasil.

A Tabela 2 mostra a quantidade de hotéis constantes nas listas de associados nas cidades definidas para investigação. O número de hotéis associados nas três cidades é de cento e quarenta e cinco (145). Destes, verificou-se a existência de oitenta e seis (86) hotéis com mais de 100 UH's, estando aptos à abordagem da pesquisa, representado dessa forma, a população ou universo de pesquisa.

Tabela 2 - População e amostra da pesquisa

Cidades	Hotéis associados	Hotéis > 100 UH's	Amostra	%
Florianópolis	46	24	08	34,8
Porto Alegre	47	28	07	30,4
Curitiba	52	34	08	34,8
TOTAL	145	86	23	100,0

A amostra obtida pela pesquisa foi de vinte e três (23) respondentes, representando o mesmo número de hotéis, configurando a parcela de aderência à pesquisa. Esse número representa 26,74% da população definida.

Diante disso, a amostra se configura como não-probabilística e intencional, ou seja, os elementos que compõem a pesquisa foram selecionados de acordo com determinado critério e tinham a opção de não participar da pesquisa, excluindo a probabilidade de todos os elementos pudessem ser selecionados para compor a amostra. Como consequência, os resultados apresentados nesta pesquisa não podem ser generalizados aos demais hotéis da população, pois a amostra não garante a representatividade desta.

O erro amostral para a amostra da pesquisa é de 18%. Isso significa a diferença entre o valor que a estatística pode acusar e o verdadeiro valor do parâmetro que se deseja estimar, para mais ou para menos.

O período de coleta dos dados pode ter prejudicado um maior retorno de questionários, já que se iniciaram as abordagens durante o mês de novembro de 2010, findando em março de 2011. Este período é considerado de alta estação para as empresas envolvidas, uma vez que a atividade hoteleira possui característica de sazonalidade, fato que pode ter contribuído para que alguns *controllers* se negassem a colaborar.

Atenta-se que, tendo em vista a obtenção de uma amostra não-probabilística, os resultados proporcionados não podem ser generalizados ao universo dos hotéis do sul brasileiro, valendo apenas para a amostra de vinte e três (23) hotéis participantes.

Feitas as considerações acerca da abordagem metodológica da pesquisa, da sua tipologia, instrumento de pesquisa, procedimentos para obtenção e tratamento dos dados, além de definir a população e amostra para esta pesquisa, pode-se partir para o capítulo 4, onde serão apresentados os resultados para a pesquisa de campo, com o auxílio de gráficos, estatística descritiva e análises comparativas com estudos semelhantes.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Para a apresentação dos resultados da pesquisa, optou-se por segregá-los de acordo com os objetivos específicos, de forma a manter a organização do estudo. Este capítulo está dividido nos seguintes tópicos:

- Caracterização da amostra;
- Perfil do *controller*;
- Configuração e atuação da controladoria;
- Contribuição da controladoria no processo de gestão.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS HOTÉIS DA AMOSTRA

Para a identificação e classificação da amostra, elaborou-se o questionário de tal forma que pudesse, a partir dos resultados, fornecer o porte empresarial por meio de leitos ofertados e número de funcionários; tipo de hotel (se pertencente a rede hoteleira); desempenho organizacional (taxa de ocupação, comportamento do lucro e indicadores financeiros utilizados); utilização de consultoria externa e idade do empreendimento.

Com isso, buscam-se informações sobre os hotéis da amostra investigada, caracterizando e conhecendo o perfil do grupo de estudo e o comportamento de variáveis que podem ter influência na participação do *controller* no processo de tomada de decisão.

Não são identificados os hotéis participantes, bem como os profissionais respondentes, uma vez que essa foi a condição de alguns profissionais para a participação na pesquisa. Assim, respeitando o sigilo das informações prestadas e a equidade do tratamento ao grupo de pesquisa, tais informações serão mantidas em poder do pesquisador.

4.1.1 Classificação das empresas por número de UH's disponíveis

De acordo com a metodologia adotada para este estudo, consideraram-se apenas os hotéis com oferta superior a cem unidades habitacionais (UH's), possibilitando identificar o profissional da controladoria em empresas com aspectos gerenciais complexos.

Esse parâmetro não é necessário para que exista o profissional da controladoria ou suas funções, porém nota-se, hotéis de menor porte, a existência de organização administrativa funcional, enxuta e sem muitos

níveis hierárquicos, por muitas vezes não-profissional, sendo o proprietário responsável pela maioria das funções, inclusive as que circundam as da controladoria.

Conforme a Tabela 3, a maioria dos hotéis (15) possui entre cem e duzentos UH's e apenas dois hotéis destoam do grande grupo, apresentando porte superior a trezentas UH's.

Tabela 3 - Quantidade de UH's dos hotéis pesquisados

Número de UH's	Frequência	%	% acumulada	Estatística descritiva para o grupo
De 100 até 150	7	30,4%	30,4%	
De 151 a 200	8	34,8%	65,2%	Média - 206,3
De 201 até 250	4	17,4%	82,6%	Desvio-padrão - 124,5
De 251 até 300	2	8,7%	91,3%	Mediana - 188
Acima de 300	2	8,7%	100,0%	
TOTAL	23	100,0%	-	-

Pelo tratamento estatístico descritivo, observa-se que a média do grupo é de 206,3 UH's, enquanto a mediana posiciona-se em 188 UH's'. Outra análise que pode ser feita é quanto à classe modal do grupo, neste caso, os oito hotéis entre 151 e 200 UH's.

4.1.2 Classificação das empresas por número de funcionários

Outra distinção de porte comumente utilizada diz respeito à quantidade de funcionários do empreendimento à época da pesquisa, apresentados nesta seção por classes, assim como a frequência acumulada e estatística descritiva para o grupo, na Tabela 4.

Tabela 4 - Número de funcionários dos hotéis pesquisados

Número de funcionários	Frequência	%	% acumulada	Estatística descritiva para o grupo
Até 50	1	4,3%	4,3%	
De 51 até 100	7	30,4%	34,8%	
De 101 até 150	6	26,1%	60,9%	Média - 157,7
De 151 até 200	5	21,7%	82,6%	Desvio-padrão - 130,5
De 201 até 250	1	4,3%	87,0%	Mediana - 145
De 251 até 300	1	4,3%	91,3%	
Acima de 300	2	8,7%	100,0%	
TOTAL	23	100,0%	-	-

A maior concentração de respostas ocorreu nas faixas de 51 a 200 funcionários, com destaque à classe modal de 51 a 100 funcionários. Porém, a média e mediana podem ser notadas na classe entre 101 e 150.

Como o setor hoteleiro apresenta, em grande parte, características de sazonalidade, devido aos períodos de férias e alta temporada, buscou-se um questionamento complementar acerca do contingente de pessoal temporário ou terceirizado, cujos resultados estão evidenciados na Tabela 5.

Tabela 5 - Número de funcionários temporários e/ou terceirizados

Nº de funcionários temporários e/ou terceirizados	Frequência	%	% acumulada
Nenhum	5	21,7%	21,8%
Até 10	5	21,7%	43,5%
De 11 a 20	6	26,2%	69,6%
De 21 a 40	5	21,7%	91,3%
De 41 a 100	1	4,3%	95,7%
Até 200	1	4,3%	100,0%
TOTAL	23	100%	-

A grande maioria dos hotéis da amostra (91,3%) possui até quarenta funcionários temporários e/ou terceirizados, enquanto quantidades mais

expressivas são verificadas nos dois hotéis de maior porte, identificados na análise de quantidade de UH's.

4.1.3 Idade dos hotéis

O Gráfico 1 evidencia como as empresas estão distribuídas quanto ao tempo, em anos, em que desenvolvem suas atividades. Também é utilizada nesse item a segmentação dos resultados por faixas, porém ressalta-se que os resultados estão detalhados no Apêndice IV.

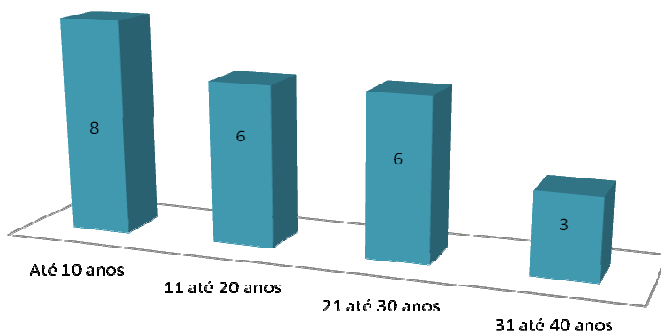


Gráfico 1 - Faixa etária dos hotéis da amostra

Os resultados demonstram que a maior incidência da amostra é de empresas com até dez anos de existência, perfazendo 34,8% dos hotéis da pesquisa. No Gráfico 1 percebem-se seis empresas com até vinte anos e o mesmo número de empresas com até 30 anos.

Os hotéis mais antigos da pesquisa (3) estão na faixa entre trinta e quarenta anos, revelando a ausência de empresas com mais de quarenta anos, caracterizando uma amostra de organizações relativamente jovens. As idades estão compreendidas entre três (3) e trinta e oito anos.

4.1.4 Tipo do hotel (pertencente a rede hoteleira ou empreendimento único)

Quanto à caracterização dos hotéis de acordo com sua natureza empresarial, perguntou-se se o estabelecimento pertence a rede hoteleira ou é

empreendimento único. A amostra apresenta-se dividida entre os dois tipos, conforme Gráfico 2.

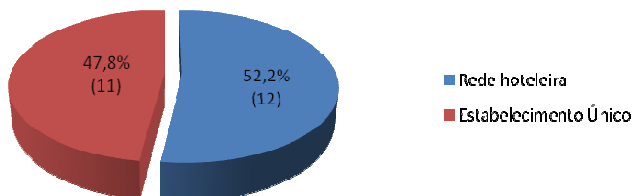


Gráfico 2 - Tipo do hotel (rede hoteleira/ empreendimento único)

Desse modo, doze hotéis investigados pertencem a rede de hotéis, enquanto outros onze são empreendimentos únicos. Cabe observar que, nos hotéis pertencentes a rede hoteleira, buscou-se a interrogação com o profissional responsável pela unidade hoteleira em que foi aplicada a pesquisa, ou seja, o *controller* divisional, desconsiderando *controllers* centrais, ou aqueles que têm a responsabilidade pelo conjunto de hotéis da rede, que estes podem possuir atribuições diferentes dos divisionais, podendo gerar possíveis vieses na análise dos resultados.

4.1.5 Desempenho organizacional das empresas

Para se analisar o desempenho organizacional das empresas, investigou-se sobre: (i) a taxa média de ocupação no último ano (2010); (ii) comportamento do resultado operacional, e; (iii) principais indicadores financeiros utilizados.

Questionou-se também sobre os resultados (índices, valores) de tais indicadores financeiros, porém, como se trata de um dado interno e confidencial, era de resposta não-obrigatória para minimizar possíveis desistências de adesão à pesquisa. No Apêndice IV podem ser vistas as repostas dadas a essa questão, que não serão detalhadas nesse capítulo, já que o retorno foi baixo.

A importância de se abordar o desempenho organizacional dos hotéis está na relação positiva entre essa variável e a influência do *controller* no processo de gestão das empresas, encontrada por Rouwelaar e Schaeapkens (2008), configurando-se como um fator contingencial de influência no envolvimento do *controller* na gestão.

4.1.5.1 Taxa média de ocupação (2010)

Segundo dados da STR Global (2011), a taxa média de ocupação da hotelaria brasileira em 2010 foi de 60,1%. Esse número representa um aumento de 6,5% em relação ao ano anterior. De acordo com o FOHB (Fórum dos Operadores Hoteleiros do Brasil, 2011), a taxa de ocupação média para os hotéis do sul do Brasil em 2010 foi de 54,32%.

Nos hotéis catarinenses, essa taxa foi menor, de 44,66%, conforme a ABIH/SC. No Paraná, a Secretaria de Turismo do Estado apresenta dados até 2009, com a taxa média de ocupação nesse ano de 35,1%. Para o estado do Rio Grande do Sul não se encontraram dados consolidados, todavia, o SINDPOA (Sindicato de Hotelaria e Gastronomia de Porto Alegre) fornece dados da capital gaúcha, findando o ano de 2010 com a taxa de ocupação em 69,48%.

O Gráfico 3 fornece os resultados das taxas de ocupação registradas nos hotéis pesquisados.

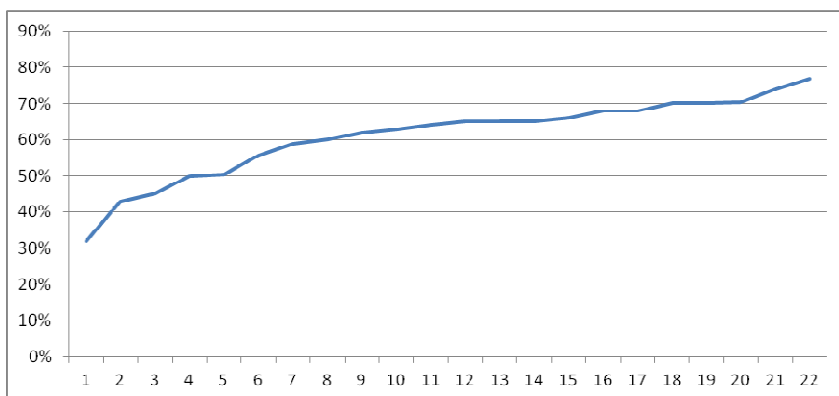


Gráfico 3 - Taxa de ocupação dos hotéis da amostra (2010)

A amostra desta questão (22 empresas) apresenta taxa média de ocupação de 61%, sendo condizente com a média do setor apresentada anteriormente. Neste item pode se observar, de maneira geral, que a taxa de ocupação média dos hotéis no último ano oscilou entre 43% e 76%, desconsiderando um estabelecimento que apresentou 32%.

4.1.5.2 Comportamento do resultado operacional

Por considerar de difícil acesso as informações envolvendo dados internos, conforme mencionado anteriormente abordou-se esse quesito de maneira diferente, analisando apenas o comportamento do resultado operacional nos últimos anos (3 a 5 anos).

Entende-se como resultado operacional em termos contábeis aquele obtido depois de deduzidas da receita líquida os custos dos serviços prestados, despesas de pessoal, administrativas e financeiras. O Gráfico 4 revela os resultados levantados.

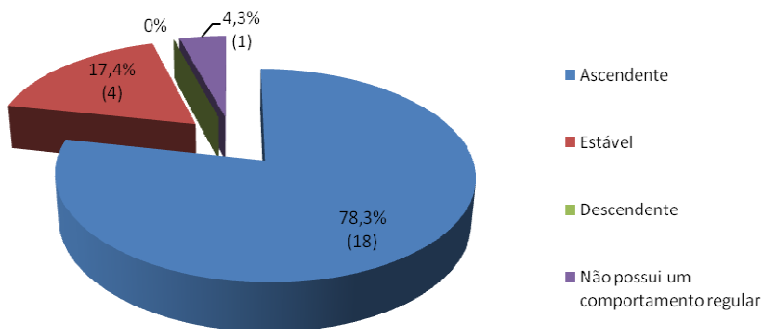


Gráfico 4 - Comportamento do lucro operacional nos últimos anos (3 a 5 anos)

Quase 80% das empresas pesquisadas percebem um comportamento ascendente para o resultado operacional nos últimos anos, podendo indicar práticas de gestão eficientes e/ou também o aquecimento da demanda hoteleira, decorrente do aumento do poder aquisitivo dos brasileiros e divulgação da imagem do país no exterior (FOHB, 2011).

Apenas um *controller* não indicou tendências para o lucro operacional, afirmando não possuir um comportamento regular nos últimos anos, representando 4,3% da amostra. Outros quatro questionados expõem que o hotel teve um comportamento estável, não apresentando maiores variações.

De maneira geral, esse resultado vai ao encontro das expectativas para o setor do turismo e da hotelaria, que vêm apresentando expansão nos últimos anos, mostrando-se um setor em aquecimento na economia (FOHB, 2011).

Os resultados apresentados acerca do desempenho operacional dos hotéis sugerem que a amostra possui um comportamento positivo no que tange à ocupação e aumento do lucro operacional.

4.1.5.3 Indicadores de desempenho utilizados

No intuito de identificar as práticas utilizadas para avaliação do desempenho financeiro dos hotéis, indagou-se sobre qual o indicador de desempenho financeiro mais utilizado pelos hotéis e seu respectivo valor no último ano.

Por se tratar de um dado interno, apenas onze respondentes forneceram esses números. Por esse motivo, optou-se por deixar esses dados na planilha constante no Apêndice IV. Todavia, no que se referem aos indicadores utilizados, vinte e dois profissionais evidenciaram tais indicadores, identificados na Tabela 6.

Tabela 6 - Principais indicadores financeiros utilizados pelos hotéis

Principais indicadores financeiros utilizados	Frequência
RevPAR – Receita por UH disponível	12
Margem de lucro operacional	4
GOP – Lucro operacional bruto	3
DM – Diária média	1
Lucratividade	1
DRE - Grau de Insolvência, capital próprio e liquidez	1
PAX - Receita total por PAX	1
TOTAL	23

O RevPAR (receita por UH disponível) é um indicador específico do setor hoteleiro que representa a receita de hospedagem de um período dividida pela quantidade de UH's disponíveis nesse período. Pode-se perceber que, entre os hotéis da amostra, o RevPAR é o principal indicador financeiro na opinião de doze interrogados.

Em seguida, o maior número de respostas foi para 'margem de lucro operacional', um indicador contábil com base na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) com quatro respostas. Cabe expor que este não é um indicador específico do setor, podendo ser utilizado por qualquer empresa que faz uso da DRE.

Com três citações, o GOP (*Gross operating profit*) é um indicador contábil que representa o lucro operacional bruto, considerando as receitas geradas menos o total de despesas operacionais e departamentais. Uma vertente desse indicador é o GOPPAR que seria a divisão do GOP pela

quantidade de UH's ofertadas. Este indicador é recomendado pelo sistema USALI (Sistema Uniforme de Contabilidade para o Setor Hoteleiro).

Outro indicador específico do setor, a diária média (DM) aparece com uma citação e pode ser representada pela receita de vendas dividida pelo volume de habitações vendidas (UH's).

Segundo Rebull, Planas e Clavé (2008), as três medidas ou indicadores de desempenho mais utilizados no setor hoteleiro são os seguintes:

- ADR (*Average Daily Rate*) ou tarifa média por habitação;
- RevPar (*Revenue per Available Room*) ou ingresso por habitação disponível, praticamente, este é o indicador mais simples utilizado pelo setor hoteleiro;
- Taxa ou Coeficiente de ocupação.

4.1.6 Uso de consultoria externa

A utilização de consultoria externa pelas organizações ocorre, em geral, com o intuito de melhorar a eficiência de processos onde o hotel tenha dificuldades para desempenhá-los ou obter um retorno maior do que aquele obtido por suas próprias forças, seja por redução nos custos ou aumento nas receitas, buscando em empresas especializadas soluções e alternativas para melhorar o seu desempenho.

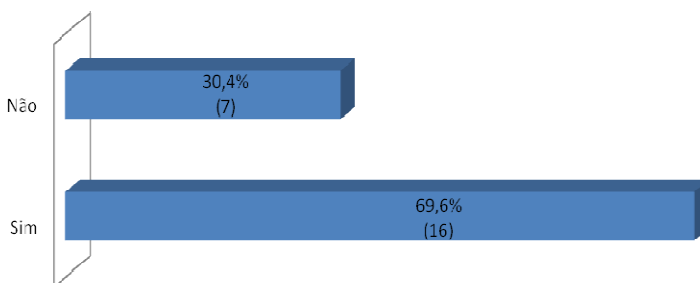


Gráfico 5 - Hotéis que utilizam consultoria externa

Dessa maneira, os resultados mostram que boa parte dos hotéis (16) contrata consultoria em algum setor. Indagou-se acerca das áreas/setores em que atuam as consultorias contratadas, o que pode ser visualizado na Tabela 7.

Tabela 7 - Áreas de consultoria externa

Área / setor	Frequência	%
Financeiro	5	21,7%
Comercial/vendas	4	17,4%
Gestão	3	13,0%
Contábil	3	13,0%
<i>Marketing</i>	2	8,7%
Setores operacionais	2	8,7%
Fiscal/tributário	2	8,7%
Qualidade	1	4,3%
Arquitetura	1	4,3%
Controladoria	1	4,3%
Hotelaria	1	4,3%
Jurídico	1	4,3%
RH	1	4,3%
TOTAL	27	100,0%

Foram identificadas vinte e sete citações (áreas de consultoria) em dezesseis hotéis, onde a área financeira aparece como a mais citada, seguida da área de vendas/comercial, com quatro. Em seguida, as áreas de gestão e contábil aparecem com três citações.

São contratadas também consultorias em setores operacionais, *marketing* e tributário, surgindo nesta pesquisa com duas citações. Outros setores citados são: qualidade, arquitetura, controladoria, hotelaria, jurídico e recursos humanos.

Com esses resultados considera-se que a utilização de consultoria é comum e diversificada entre os hotéis, destacando-se os setores financeiro e vendas/comercial.

4.1.7 Presença da unidade organizacional controladoria

Questionou-se sobre a existência de um departamento denominado ‘controladoria’. O Gráfico 6 revela que 73,9% das empresas possuem em seu organograma uma área formalizada chamada ‘controladoria’.

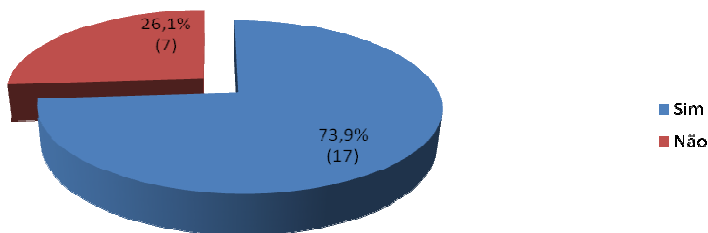


Gráfico 6 - Presença da unidade organizacional 'controladoria'

Esse resultado sugere o desenvolvimento e organização das atividades da controladoria nos hotéis, indicando a importância e necessidade em se ter uma estrutura de coordenação que subsidie as atividades e funções designadas à unidade.

4.1.8 Resumo das características das empresas pesquisadas

- 65,2% das empresas possuem entre cem e duzentos UH's;
- 82,6 % dos hotéis participantes possuem até duzentos funcionários;
- Não há diferença considerável entre a proporção de hotéis de rede hoteleira e estabelecimento único na amostra pesquisada;
- A taxa média de ocupação dos hotéis participantes foi de 61% em 2010;
- 78,3% dos entrevistados afirmaram que o estabelecimento apresentou resultado operacional ascendente nos últimos anos (3 a 5 anos);
- 52,2% dos hotéis utilizam o RevPAR como principal indicador de desempenho financeiro;
- 69,6% dos hotéis contratam consultoria externa em algum departamento, principalmente nos departamentos financeiro e comercial/vendas;
- 73,9% das empresas possuem uma unidade organizacional denominada 'controladoria'.

Com o exposto foram caracterizados os hotéis que compõem a amostra, localizando suas principais características em comum, assim como as discrepâncias encontradas entre os hotéis. Na sequência discute-se o segundo objetivo de investigação: perfil do *controller*.

4.2 PERFIL DO *CONTROLLER*

Neste tópico são apresentados os resultados acerca de características do profissional responsável pela controladoria ou pelo setor onde se desenvolvem suas funções, o *controller*, revelando assim, um perfil para o profissional atuante nos hotéis investigados.

A proposta para este estudo foi de investigar os seguintes tópicos: (i) gênero; (ii) idade; (iii) experiências profissionais, e; (iv) formação acadêmica. Ao fim, é realizado um comparativo com pesquisas empíricas similares nos Estados Unidos, China e Reino Unido.

4.2.1 Gênero dos respondentes

Quanto ao gênero dos respondentes, ocorre a predominância do sexo masculino, perfazendo 73,9% da amostra, evidenciando a menor participação de mulheres na controladoria nos hotéis pesquisados, conforme o Gráfico 7.

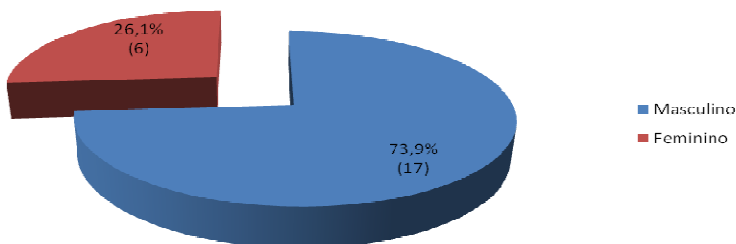


Gráfico 7 - Gênero dos *controllers*

Esse resultado é similar às constatações de Burgess (2000), que também apontou a baixa participação de mulheres em cargos financeiros em hotéis do Reino Unido. Do mesmo modo, Ng e Pine (2003) complementam que são encontrados mais homens em cargos de gerência nos hotéis, enquanto as mulheres ocupam mais cargos operacionais. Acredita-se que esse fator decorre de elementos culturais do contexto onde o negócio está inserido e até da filosofia e políticas empresariais.

É salutar destacar a diminuição do ‘teto de vidro’ verificado por Morrison e Glinow (1990), no momento em que se percebe a maior participação das mulheres em contextos historicamente predominadas por homens, como em cargos políticos e condução de grandes empresas.

Os resultados apresentados indicam uma tendência, porém se permite destacar que não se perceberam diferenças relevantes quanto ao gênero dos *controllers* nas intervenções por telefone com a população definida, onde a presença de mulheres responsáveis pela controladoria foi constatada com frequência, porém, sem dados que a comprove. Assim, os resultados aqui obtidos poderiam apresentar outras configurações dependendo da disponibilidade do *controller* em participar desta pesquisa.

4.2.2 Idade dos *controllers*

No Gráfico 8 é exposta a faixa etária dos entrevistados, indicando maior frequência (43,5%) de profissionais na faixa etária dos trinta aos trinta e nove (30-39) anos, representando a classe modal dos resultados. Outro número considerável (34,8%) é de profissionais com idade na faixa dos quarenta aos quarenta e nove anos (40-49).

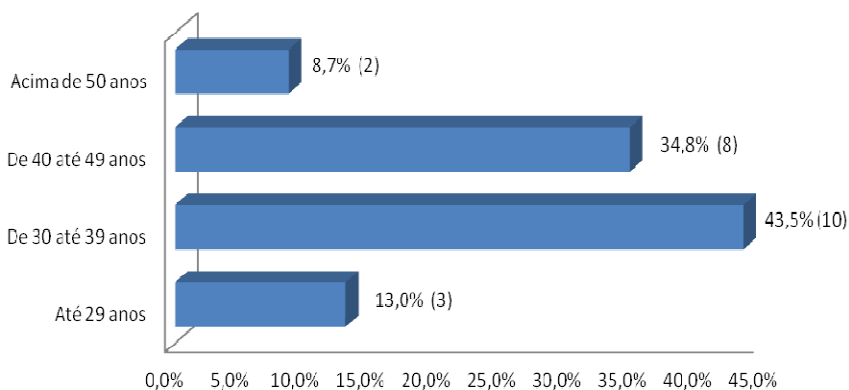


Gráfico 8 - Faixa etária dos *controllers*

Por outro lado, poucos profissionais ocupam as classes extremas, onde apenas 8,7% dos respondentes têm cinquenta (50) anos ou mais, e 13% com menos de trinta (30) anos. A Tabela 8 fornece maiores informações sobre a idade dos participantes.

Tabela 8 – Idade dos respondentes

Idade dos <i>controllers</i>	Frequência	%	% acumulada	Estatísticas descritivas do grupo
Até 29 anos	3	13,0%	13,0%	-
De 30 a 39 anos	10	43,5%	56,5%	Média – 38,04
De 40 a 49 anos	8	34,8%	91,3%	Mediana – 35
Mais de 50 anos	2	8,7%	100,0%	Desvio-padrão – 9,17
TOTAL	23	100,00%	-	-

Observa-se que 91,3% da amostra são de profissionais com menos de cinquenta anos. A média de idade do grupo é de aproximadamente trinta e oito anos, com desvio-padrão de 9,17 anos. Já a mediana para o grupo é de trinta e cinco anos.

4.2.3 Experiências na controladoria

A pesquisa buscou saber sobre as experiências profissionais na controladoria e no setor hoteleiro, contribuindo com informações sobre a formação profissional do *controller*. Contemplou-se nesse quesito: (i) tempo de experiência na controladoria; (ii) tempo na empresa atual, e; (iii) tempo na função atual.

4.2.3.1 Tempo de experiência na controladoria

A Tabela 9 revela o tempo que os respondentes atuam na área da controladoria. Não foi especificado o cargo ocupado, restringindo-se apenas ao envolvimento do *controller* com sua atual área profissional.

Atenta-se que 39,1% dos *controllers* possuem experiência na controladoria entre seis e dez anos. Adicionalmente, a maioria das respostas (69,6%) está compreendida no período até dez anos. Isto evidencia que apenas 30,4% têm experiências na área por mais de dez anos, e superior a vinte anos, somente dois *controllers*.

Tabela 9 - Tempo de experiência dos respondentes na controladoria

Tempo de experiência na controladoria	Frequência	%	% acumulada	Estatística descritiva para o grupo
Até 2 anos	5	21,7%	21,7%	
3 a 5 anos	2	8,7%	30,4%	Média - 12,7 anos
6 a 10 anos	9	39,1%	69,6%	Desvio-padrão - 16,0 anos
11 a 20 anos	5	21,7%	91,3%	Mediana - 8,0 anos
21 a 30 anos	2	8,7%	100,0%	
TOTAL	23	100,0%	-	-

A média de experiências para o grupo é de 12,7 anos, apresentando um desvio-padrão relativamente alto, de 16 anos. Já a mediana é de 8 anos, onde sofre menos influência dos valores discrepantes.

De maneira geral, os *controllers* investigados apresentam tempo significativo de experiências na área da controladoria, mostrando-se profissionais com vivência para desempenhar suas funções.

4.2.3.2 Tempo na empresa atual

Quanto ao tempo de permanência na empresa atual, a Tabela 10 revela distribuição semelhante entre as três faixas de menor tempo, onde uma análise pela frequência acumulada pode ser mais relevante, na medida em que revela que 78,3% dos *controllers* possuem tempo na atual empresa até dez (10) anos.

Tabela 10 - Tempo de atuação do *controller* na empresa atual

Tempo na empresa atual	Frequência	%	% acumulada	Estatística descritiva para o grupo
Até 2 anos	5	21,7%	21,7%	
De 3 a 5 anos	6	26,1%	47,8%	Média - 8,4 anos
De 6 a 10 anos	7	30,4%	78,3%	Desvio-padrão - 6,7 anos
De 11 a 20 anos	3	13,0%	91,3%	Mediana - 7 anos
De 21 a 25 anos	2	8,7%	100,0%	
TOTAL	23	100,0%	-	-

A média para o grupo é de 8,4 anos, mantendo-se próximo à mediana de sete anos. Cabe expor que os dois participantes que estão na faixa mais alta (21-25 anos) não são os mesmos que aparecem também na classe de maior tempo do item anterior, ou seja, os profissionais que estão há mais tempo na empresa atual não iniciaram suas atividades na área da controladoria, percebendo-se assim, uma ascensão profissional na própria empresa.

4.2.3.3 Tempo na função atual

Em relação ao tempo na atual função, a Tabela 11 mostra que grande parte (78,3%) exerce a função atual até cinco anos. Indo mais além, somente um profissional está há mais de dez anos na mesma atividade.

Tabela 11 - Tempo do respondente na função atual

Tempo na função atual	Frequência	%	% acumulada	Estatística descritiva para o grupo
Até 2 anos	10	43,5%	43,5%	
De 3 até 5 anos	8	34,8%	78,3%	Média - 4 anos
De 6 até 10 anos	4	17,4%	95,7%	Desvio-padrão - 3,7 anos
De 11 até 20 anos	1	4,3%	100,0%	Mediana - 3 anos
TOTAL	23	100,0%	-	-

Em uma análise mais apurada, pode-se notar que esse profissional possui dezesseis anos na função atual, mesmo tempo de experiência na controladoria. Essa mesma pessoa possui vinte e cinco anos no mesmo hotel, indicando um profissional de carreira, que exerceu as atividades da controladoria na mesma empresa.

4.2.4 Formação acadêmica

Este tópico faz-se importante para se investigar sobre a área de formação acadêmica do profissional respondente, evidenciando as áreas mais requisitadas e necessárias para o *controller* hoteleiro. Neste item procurou-se saber sobre: (i) escolaridade, (ii) área de formação na graduação, (iii) ano de formatura, e (iv) pós-graduação, se for o caso.

4.2.4.1 Escolaridade

Analisando o Gráfico 9, percebe-se que 87% dos participantes da pesquisa possuem graduação completa, sendo que, destes, 50% estão cursando ou concluíram também algum curso de pós-graduação, indicando que a grande maioria dos profissionais pesquisados possui uma formação acadêmica em áreas de negócios.

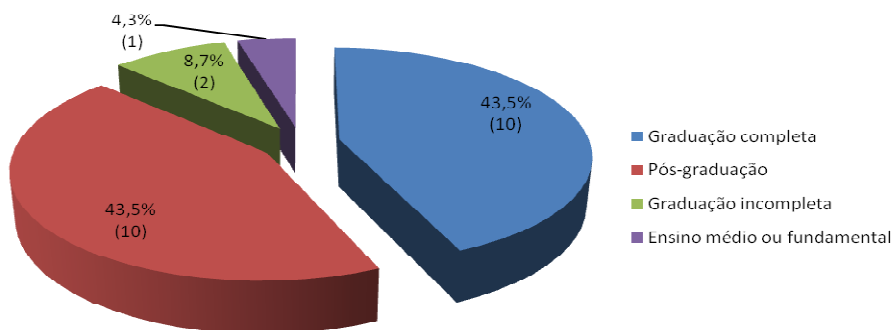


Gráfico 9 - Escolaridade dos respondentes

Assim, a partir dos resultados, percebe-se que o conhecimento acadêmico se faz importante para o desempenho de suas funções, além de indicar que os hotéis em sua grande maioria, buscam profissionais com qualificação mínima de graduação.

4.2.4.2 Área de formação – graduação

Complementarmente, questionou-se sobre o(s) curso(s) de graduação cursada(s). Obtiveram-se vinte e duas respostas para esta questão, para vinte *controllers* que concluíram tal escolaridade.

Com isso, o Gráfico 10 expõe que o curso mais citado foi o de Administração de Empresas, com dez ocorrências, perfazendo metade dos profissionais que concluíram alguma graduação. Em seguida, o curso de Ciências Contábeis, com oito citações. Salienta-se que as medidas percentuais foram tomadas com base a quantidade de respondentes com graduação, ou seja, vinte.

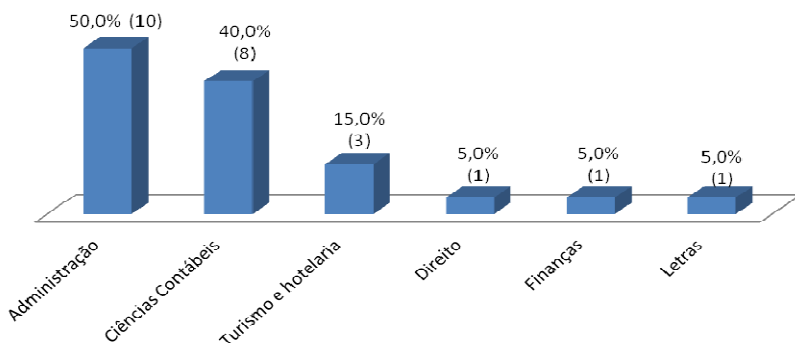


Gráfico 10 - Área de formação dos profissionais da pesquisa – graduação

Os profissionais com formação oriunda do curso de Turismo e Hotelaria somam três, e uma citação para os cursos de Direito, Finanças e Letras. Percebe-se uma tendência dos profissionais das áreas da Administração e Ciências Contábeis assumirem as responsabilidades da controladoria.

Cabe mencionar que os dois *controllers* que possuem graduação incompleta estão cursando Administração de Empresas, reforçando a tendência da amostra para a origem dos profissionais da controladoria.

4.2.4.3 Ano de formação

Outro questionamento diz respeito ao ano de conclusão do curso de graduação, esmiuçando o perfil do profissional atuante, conforme Gráfico 11.

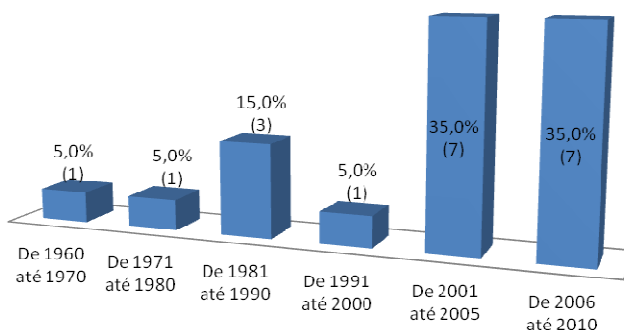


Gráfico 11 - Ano de formação na graduação

O Gráfico 11 demonstra que 70% dos respondentes que concluíram graduação formaram-se na última década, entre 2001 e 2010, fato que pode ser indicativo da notoriedade e importância que a profissão da controladoria vem adquirindo nas empresas, e onde é percebida expansão no foco acadêmico direcionado à área da controladoria.

Outra análise que pode ser feita é que as empresas podem estar em busca de profissionais novos, atualizados e sem vícios organizacionais. Por outro lado, esses profissionais podem ser menos experientes e também em início de carreira, onde, geralmente as bases salariais são mais baixas. Apenas dois profissionais formaram-se entre 1960 e 1980, perfazendo 10% da amostra. Também pode ser sinal de que as organizações precisam se sofisticar devido à competitividade, buscando profissionais especializados na área

4.2.4.4 Pós-graduação

Com relação à formação em pós-graduação, dez *controllers*, ou seja, 43,5% da amostra, concluíram ou estão cursando esse tipo de escolaridade, conforme evidenciado no Quadro 7.

Modalidade de pós-graduação	Curso
Especialização (5)	Auditoria e Controladoria Direito Tributário Administração Tributária Controladoria Adm Hoteleira e Controladoria
MBA (4)	Controladoria e Finanças Controladoria e Finanças Gestão de empresas Gestão empresarial
Mestrado (1)	Administração e Controladoria

Quadro 7 - Cursos de pós-graduação dos respondentes

Nota-se pelo Quadro 7 que há a predominância dos cursos de especialização e MBA. Apenas um participante possui mestrado em Administração e Controladoria.

4.2.5 Comparativo do perfil com pesquisas internacionais

A partir dos resultados obtidos consegue-se comparar o perfil do *controller* em pesquisas no setor hoteleiro realizadas em outros países e apresentadas por Burgess (1996). No Quadro 8 são trazidos os resultados expostos por Burgess (1996), que reúne as pesquisas de:

- Burgess (1993) - investigou 90 *controllers* de hotéis do Reino Unido filiados à BAHA (*British Association of Hotel Accountants*), durante os anos de 1980, 1985 e 1990;
- Geller *et al.*(1990) - contempla 168 *controllers* de hotéis dos Estados Unidos, membros da IAHA (*International Association of Hotel Accountants*); e
- Chan (1993) – pesquisou 24 *controllers* de hotéis de Hong Kong membros da HKHA (HK Hotels Association).

Cabe destacar limitações na análise comparativa apresentada, uma vez que as pesquisas foram realizadas em períodos diferentes, além das diferenças no tamanho das amostras comparadas. Todavia, é uma oportunidade de se ampliar resultados para o estudo da controladoria no setor hoteleiro, já que é constatada carência de pesquisas empíricas na área.

4.2.5.1 Gênero

Quanto ao gênero dos *controllers* todos os países (Reino Unido, China e Estados Unidos) apresentaram resultados com predominância masculina. Com maior disparidade entre os sexos, a China apresenta os maiores índices de homens nos cargos de *controllers*, onde praticamente um em cada oito profissionais é do sexo feminino. Isso reforça a característica da indústria hoteleira na China, onde os homens são empregados em posições mais elevadas que as mulheres (BURGESS, 1996).

Em nenhum dos países foi verificada a presença de mais mulheres ocupando cargos de *controllers* que homens. Reino Unido e os Estados Unidos fornecem amostras relevantes a respeito da maior participação de homens, embora a China apresente essa distinção de forma acentuada. Para a amostra brasileira, pode-se dizer que praticamente um a cada quatro *controllers* participantes é do sexo feminino. No Quadro 8 podem ser vistas as respostas sobre o perfil do *controller* entre pesquisas internacionais.

PAÍS		REINO UNIDO	ESTADOS UNIDOS	CHINA (Hong Kong)	BRASIL (Sul do Brasil)
Amostra		90	168	24	23
Gênero	Feminino	31,4%	25,6%	12,5%	26,1%
	Masculino	68,6%	74,4%	87,5%	73,9%
Idade	20 - 29	19,7%	20,1%		13,0%
	30 - 39	47,4%	44,6%	(25 - 34) 25%	43,5%
				(35 - 44) 66,7%	
	40 - 49	24,1%	24,4%	(Acima de 45) 8,3%	34,8%
	Acima de 50	8,8%	10,9%		8,7%
Escolaridade	Hotelaria	31,1%	17,4%		13,0%
				70,8%	
	Contabilidade	12,3%	54,7%		43,5%
	Pós-graduação	4,4%	13,1%	8,3%	34,8%
Experiência profissional	Mais de 5 anos na atual função	81,1%	n/a	83,3%	21,7%
	Mais de 10 anos no setor hoteleiro	53,3%	52,9%	62,5%	52,2%

Quadro 8 - Comparativo do perfil do *controller* no Reino Unido, Estados Unidos, China e Brasil

4.2.5.2 Idade

Quanto à idade dos profissionais do setor hoteleiro, Reino Unido, Estados Unidos e Brasil, apresentam maior frequência entre trinta e trinta e nove anos, chegando próximo a 45% da amostra, indicando semelhança entre esses países.

Um comportamento similar também é observado na segunda faixa etária de maior ocorrência (40 - 49 anos), onde Reino Unido e os Estados Unidos oferecem números próximos a 24%, enquanto no Brasil essa parcela é mais significativa, chegando a mais de 34% da amostra.

Destaca-se que Chan (1993) fornece seus resultados classificando as categorias de idade de forma distinta, evidenciando a faixa de 35 a 45 anos com 66,7%, representando a maioria dos *controllers* chineses. Outro ponto é a baixa incidência de profissionais com mais de cinquenta anos entre todos os países, onde o número mais representativo é oriundo dos Estados Unidos com quase 11%. De uma maneira geral, a maior parte das amostras é composta de profissionais com até quarenta anos nos quatro países, conforme Quadro 8.

Brasil

4.2.5.3 Formação acadêmica

No quadro proposto por Burgess (1996), pode-se analisar a formação acadêmica a partir apenas das áreas de Contabilidade e Hotelaria, que teoricamente são as áreas que se esperam emergir os *controllers* hoteleiros, juntamente com a área da Administração. O estudo de Chan (1993) fornece dados em relação a uma escolaridade de terceiro grau em nível genérico, de acordo com as características educacionais da China, que apresentou mais de 70% de escolaridade em nível de graduação.

Os resultados revelam algumas contradições, pois no Reino Unido quase um terço dos *controllers* pesquisados apresentam graduação em Hotelaria, enquanto nos Estados Unidos e Brasil esse número cai quase pela metade, apontando que nesses países a formação na área da hotelaria não parece necessária às funções do *controller* em hotéis ou é muito recente. A presente pesquisa obteve o menor índice para a formação de Hotelaria e Turismo.

No entanto, a formação contábil demonstra ser mais exigida nos Estados Unidos, onde mais da metade dos *controllers* de hotéis a possuem, indicando a necessidade de conhecimentos financeiros e contábeis. No Brasil

a amostra teve um comportamento homogêneo, concentrando os resultados entre as áreas de gestão (Administração e Contabilidade).

Sobre cursos de pós-graduação, percebe-se que a amostra brasileira apresenta os melhores índices entre os países pesquisados. Contudo, deve-se levar em conta o período de coleta dos dados das pesquisas, já que nos últimos anos têm-se percebido a proliferação de cursos de especialização em âmbito nacional, facilitando o acesso a essa formação e podendo distorcer os dados previamente fornecidos pelo quadro, uma vez que nas pesquisas internacionais as coletas ocorreram até meados da década de 1990.

4.2.5.4 Experiências profissionais

Em relação às experiências profissionais, a pesquisa dos Estados Unidos não permitiu esse tipo de comparação para o tempo do profissional na atual função. Para essa questão os números indicam que a grande maioria (mais de 80%) dos *controllers* da China e Reino Unido possuem mais de cinco anos na atual função. Já no Brasil, esse número é praticamente o oposto, com apenas um em cada cinco com esse tempo mínimo na função. Quanto à experiência no setor hoteleiro, mais da metade dos *controllers* indicam experiência acima de dez anos no setor hoteleiro nos países analisados.

4.2.6 Resumo do perfil do *controller*

- 73,9% dos *controllers* da amostra são do sexo masculino;
- 43,5 % possuem idade entre trinta e trinta e nove anos e a média do grupo é de aproximadamente trinta e oito anos;
- 87% possuem graduação concluída, e desses, 50% estão cursando ou concluíram algum curso de pós-graduação;
- Dos que possuem graduação, 50% são oriundos da área da Administração de Empresas e 40% cursaram Ciências Contábeis;
- O tempo médio de experiência dos *controllers* na área da controladoria é de 12,7 anos;
- 78,3% estão na empresa atual até dez anos, com a média de 8,4 anos;
- 95,7% exercem a função atual até dez anos, sendo que a média para o grupo é de quatro anos.

4.3 CONFIGURAÇÃO E ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA

Nesta parte dos resultados dispõem-se itens que se relacionam com: (i) a posição da controladoria na organização (autoridade, nível hierárquico, denominação do cargo ocupado e subordinação) e; (ii) a sua forma de atuação (áreas de responsabilidade, objetivos, categoria de atuação, eficácia financeira, interdependências das atividades e habilidades técnicas importantes).

4.3.1 Identificação da controladoria na estrutura organizacional

São investigados itens que permitem verificar as relações de autoridade e hierarquia dos profissionais respondentes, além da denominação de seus cargos, permitindo assim, identificar as formas de organização que se relacionam às funções da controladoria nos hotéis.

4.3.1.1 Posição e autoridade da controladoria/ *controller* no organograma

Considerando-se a localização no organograma, bem como a autoridade decorrente dessa posição, os entrevistados responderam se o órgão de controladoria ou o departamento equivalente na qual os respondentes fazem parte é um órgão de linha ou *staff* (assessoria). O Gráfico 12 fornece as respostas obtidas.

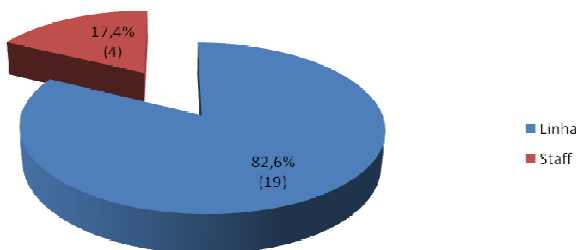


Gráfico 12 - Autoridade do *controller* no organograma

Os resultados revelam que a grande maioria (82,6%) é enquadrada no organograma das organizações como órgão de linha, conforme visto no

constructo teórico, com atuação envolvida no processo decisório, além de responsabilidade sobre os resultados organizacionais.

É constatada tendência da controladoria como órgão de linha nos hotéis, além do que, dos quatro hotéis que possuem a função como órgão de *staff*, três não apresentam um órgão de controladoria estruturado (formalizado), podendo indicar que nesses casos o *controller* deve atuar de forma a assessorar os decisores e de maneira independente.

Conforme a ECBC (Estrutura Conceitual Básica da Controladoria) desenvolvida por Borinelli (2006), considera-se que a unidade organizacional controladoria deve atuar em linha, embora se verifique divergência entre autores. Diante disso, os resultados reforçam a tese de Borinelli, constatando que em apenas um (1) hotel da amostra onde existe órgão de controladoria é percebido com atuação de *staff*.

4.3.1.2 Nível hierárquico da controladoria

Em complementação à análise do posicionamento do *controller* ou da unidade/órgão controladoria na estrutura administrativa, questionou-se sobre o nível organizacional em que está localizada sua função, de acordo com o Gráfico 13.

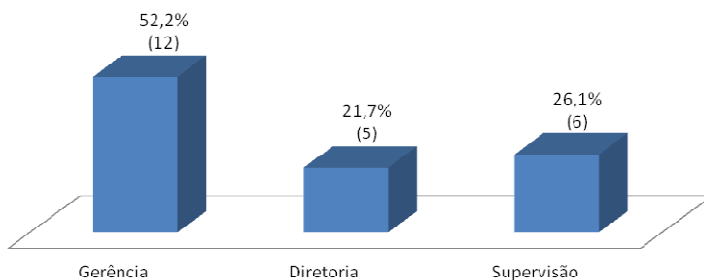


Gráfico 13 - Nível hierárquico da controladoria ou *controller*

O Gráfico 13 mostra que a maior parte dos *controllers* da amostra (52,2%) está situada em cargos de gerência, em um nível intermediário entre o estratégico e o operacional, ou seja, tático. A outra parte divide-se entre os níveis de diretoria (onde deve ter atuação estratégica) e de supervisão (no controle das operações da empresa).

Com isso observa-se a importância conferida à controladoria nos hotéis, tendo sua atuação em cargos de gerência e de diretoria, onde se espera

uma atuação estratégica e participando do planejamento e processo de tomada de decisões.

Todavia, não se pode ignorar a parcela dos participantes que atuam no nível operacional, onde podem ter uma atuação com enfoque patrimonial, voltada à proteção de ativos e estoques, além do controle das operações de hospedagem e serviços.

4.3.1.3 Subordinação imediata

O Gráfico 14 expõe a subordinação hierárquica do respondente, completando assim o posicionamento e autoridade do profissional, percebendo-se os diferentes tipos de estrutura entre os hotéis pesquisados.

Os respondentes que assumiram posição de diretoria são subordinados ao proprietário (2), diretoria (2) e diretoria financeira (1). Já os que ocupam cargo de gerência assumem subordinação à: diretoria (5), diretoria financeira (3), *controller* corporativo, gerente geral (2) e CEO (1). Quanto aos que ocupam cargo de supervisão, três são subordinados ao gerente geral, um ao gerente financeiro, um ao gerente operacional e outro ao supervisor de hospedagens.

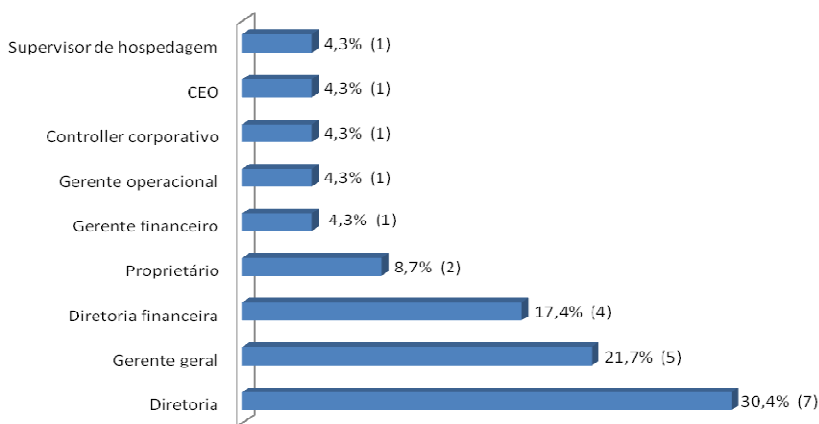


Gráfico 14 - Subordinação imediata do *controller*

Um comentário acerca desses resultados pode ser tecido no que se refere à figura do *controller* corporativo, que pode surgir quando se trata de uma rede hoteleira. Este tem a responsabilidade de manter a cúpula administrativa informada sobre o desempenho das unidades descentralizadas, geralmente por meio dos *controllers* divisionais, subordinados à controladoria central.

Com a subordinação direta ao *controller* corporativo, o *controller* da unidade divisional pode ser visto dentro da unidade de trabalho como um ‘espião’ e não como um ‘parceiro’, prejudicando o acesso às informações pela equipe. Isso poderia ocorrer numa situação onde atua como *staff* (GIBSON, 2002).

Contudo, no caso deste *controller* subordinado ao corporativo, verifica-se que possui uma atuação em linha (gerência). Dessa forma, o comportamento diante os argumentos apresentados não é válido, uma vez que o profissional faz parte da equipe administrativa, respondendo pelos resultados da unidade.

4.3.1.4 Denominação do cargo ocupado

Como premissa dessa pesquisa, considerou-se que o papel da controladoria ou contabilidade gerencial pode ser desempenhado nas organizações a partir de diversas denominações, de acordo com a existência ou não de um departamento chamado ‘controladoria’ e da estrutura organizacional adotada a partir do modelo de gestão. Sendo assim, a Tabela 12 traz os cargos (denominações) ocupados pelos participantes.

Tabela 12 - Denominação do cargo dos respondentes

Denominação do cargo do respondente	Frequência	%
<i>Controller</i>	12	52,2%
Contador	2	8,7%
Resp. pelo financeiro, administrativo e compras	1	4,3%
Gerente	1	4,3%
Consultor	1	4,3%
Diretor financeiro	1	4,3%
Supervisor de controle e sistemas	1	4,3%
Coordenador adm./fin.	1	4,3%
Controlista	1	4,3%
Auditor de custos e receitas	1	4,3%
Gerente de compras e controladoria	1	4,3%
TOTAL	23	100,0%

A maioria dos respondentes (52,2%) assume o cargo de *controller*, enquanto a outra parte se apresenta de forma bem diversificada, evidenciando a variação de nomenclaturas para as atividades do *controller* hoteleiro.

Dos doze respondentes que tem o cargo de '*controller*', nove pertencem a uma unidade denominada controladoria, enquanto nos hotéis dos outros três *controllers* não possuem área denominada controladoria.

Nesse sentido, os hotéis que não possuem departamento de controladoria são verificados os seguintes cargos: responsável financeiro, administrativo e compras; gerente; diretor financeiro e controlista. Destaca-se que sete hotéis não apresentam uma unidade denominada de controladoria

4.3.2 Atuação da controladoria

Para verificar a atuação da controladoria nos hotéis, aborda-se nessa secção resultados sobre áreas de responsabilidade, objetivos, categoria de atuação do *controller*, eficácia das atividades financeiras, interdependências das atividades e habilidades importantes ao *controller*.

4.3.2.1 Objetivos da Controladoria

Para investigar os objetivos da controladoria, adaptou-se a questão aplicada por Andreatta (2005), que adequou proposições estabelecidas pela FEI, com o intuito de verificar a aderência dos *controllers* a tais atribuições.

A Tabela 13 indica por meio das respostas em escala do tipo *likert*, com pontuação de um, valor mínimo, e cinco como valor máximo, o quanto cada objetivo está presente no hotel na opinião dos *controllers*.

Todos os objetivos elencados são indicados nos hotéis em níveis que podem ser considerados altos, de acordo com a média auferida pelo grupo de respostas. Ratificando o exposto, as medianas conferem resultado quatro, ou seja, a medida de tendência central é alta para todos os objetivos.

Tabela 13 - Objetivos da controladoria

OBJETIVOS DA CONTROLADORIA	1	2	3	4	5	Média	Desvio-padrão	Mediana
Reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais, confrontando-os com os planejados	1	-	3	8	11	4,21	1,00	4
Medir e reportar a eficiência dos objetivos dos negócios e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para atingir esses	1	1	4	6	11	4,09	1,10	4
Prover proteção para os ativos da empresa, incluindo controle interno adequado, auditoria e cobertura de seguros	-	1	4	10	8	4,09	0,84	4
Estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações	-	2	3	7	11	4,00	1,31	4
Medir o desempenho entre os planos operacionais	1	-	3	14	5	3,96	0,88	4

Os objetivos elencados são essencialmente direcionados às funções de controle, seja em nível operacional ou estratégico, desde o estabelecimento de planos para controle operacional, acompanhamento e *feedback* aos superiores. Desse modo verifica-se a participação do *controller* no fornecimento e análise de informações, além de participar do desenvolvimento de estratégias de controle.

4.3.2.2 Categorização da atuação do *controller*

Este questionamento tem o propósito de identificar em qual categoria de atuação das sugeridas por Gibson (2002) enquadram-se as funções do *controller* no hotel, conforme o Gráfico 15.

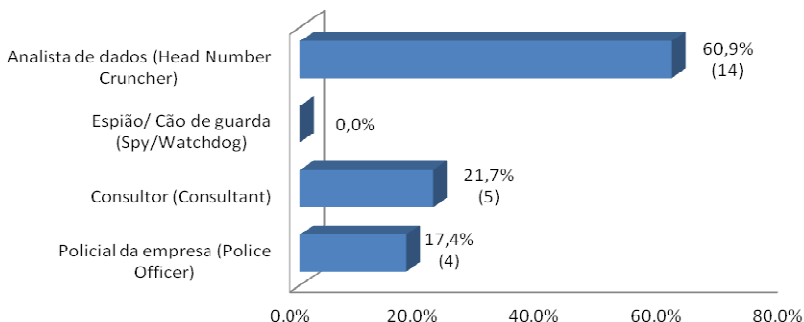


Gráfico 15 - Categorias de atuação do *controller*

O Gráfico 15 indica que a maioria dos *controllers* (60,9%) caracteriza sua atuação como analista de dados (que relata as informações sobre o desempenho operacional). Foi dessa maneira que se esmiuçou aos participantes da pesquisa o sentido dos rótulos elencados.

Em seguida, as categorias de consultor (que dá conselhos e assessoria) e policial da empresa (que obriga o cumprimento e fiscaliza as normas – políticas e procedimentos), surgem em segundo plano, com 21,7% e 17,4%, de indicações, respectivamente. Nota-se que a categoria de espião ou cão de guarda (que informa os superiores sobre as ações dos gerentes e chefes de departamento) não teve nenhuma indicação.

Gibson (2002) apontou forte tendência para atuação como ‘policial da empresa’, como forma de ação sobre o desempenho dos gerentes de linha, de acordo com estudo exploratório envolvendo quatro hotéis internacionais de Hong Kong. Além disso, conclui que não há predominância do ‘parceiro de negócios’ como afirma a literatura.

Os resultados da presente pesquisa não excluem a existência de *controllers* com atuação de ‘policial da empresa’. Contudo, indicam a predominância da categoria ‘analista de dados’, também admitida por Gibson (2002).

A semelhança dos resultados aqui apresentados com Gibson (2002) dá-se na medida em que as duas pesquisas desconsideram a categoria de ‘espião

ou cão de guarda’. Ou seja, o foco de controlador de ações dos outros gerentes e membros da gestão parece não ser compatível para a atuação do *controller*.

Porém, há de se considerar o possível viés das respostas, por serem fornecidas pelos próprios *controllers*. Assim, é possível que a ausência de respostas para a categoria de ‘espião ou cão de guarda’, se dê pelo fato de que não seja agradável se classificar em tal classificação. Dessa forma, para esse questionamento pode ser realizado a partir da percepção de outras pessoas, minimizando esse viés.

4.3.2.3 Principais áreas de responsabilidade do *controller*

Para o levantamento das áreas de responsabilidades da controladoria adaptou-se o rol de elementos utilizado por Burgess (1996) em sua pesquisa no setor hoteleiro, permitindo assim, realizar comparações entre os resultados de um mesmo tipo de empresas (hotéis). Cabe ressaltar que as limitações levantadas no comparativo anterior relativo à mesma pesquisa de Burgess (1996) - perfil do *controller* – mantêm-se para este tópico.

Neste tópico foi solicitado aos profissionais indicarem as quatro principais responsabilidades na rotina do *controller* (departamento), a partir de uma lista, porém, deixou-se um item aberto com a opção ‘outros’, podendo descrever responsabilidades que não estivessem listadas. Com esse método buscou-se manter os procedimentos das pesquisas expostas por Burgess (1996), melhorando assim a qualidade da comparação.

Porém, explicita-se que esta questão pode apresentar algum viés, já que os inquiridos podem ter interpretado como ‘responsabilidade direta’, não considerando a unidade departamental. Tal possibilidade foi semelhantemente apontada por Burgess (1996).

Visando minimizar tal distorção buscou-se incluir na redação da questão a expressão ‘departamento’ entre parênteses, para reforçar a idéia das rotinas departamentais e não pessoais. Os resultados podem ser vistos no Gráfico 16.

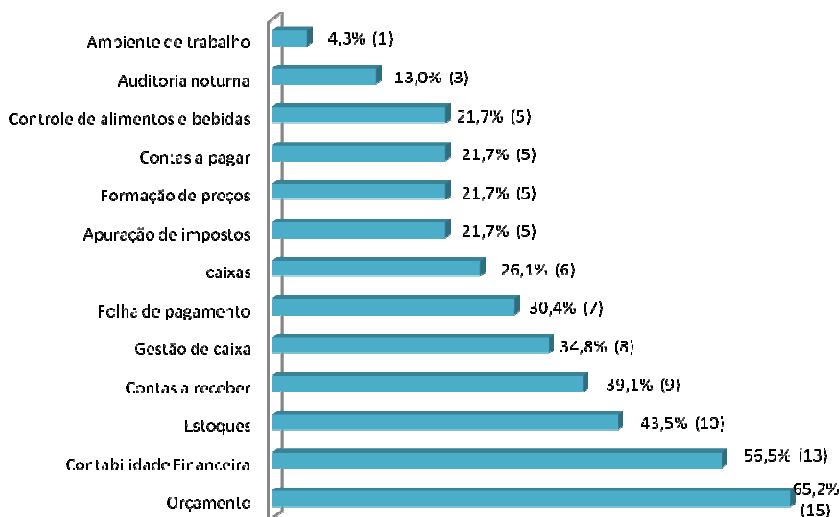


Gráfico 16 - Principais áreas de responsabilidade do *controller* (departamento)

Destaca-se a área de ‘orçamento’ como mais citada entre as principais responsabilidades da controladoria nos hotéis, visto em quinze deles. Outro resultado equivalente foram atividades relacionadas à área de ‘contabilidade financeira’, sendo vistas como responsabilidades da controladoria em treze hotéis pesquisados.

Em um segundo grupo pode-se incluir as áreas que apresentaram incidência significativa para como ‘estoques’, ‘contas a receber’, ‘gestão de caixa’ e ‘folha de pagamento’.

Com esses resultados vislumbra-se que a participação da controladoria pode adotar o enfoque financeiro, gerencial e patrimonial, devendo se analisar cada caso, em particular. Nota-se que a área orçamentária, indicada pela maioria dos respondentes (65,2%), caracteriza uma participação efetiva da controladoria no processo de gestão.

Já sobre as áreas menos citadas, percebe-se ‘ambiente de trabalho’, todavia esta não foi uma área incluída previamente. Das disponíveis para indicação, a área de ‘auditoria noturna’ foi a com menor indicação, apontada por apenas três *controllers*.

Áreas como ‘contas a receber e a pagar’, ‘folha de pagamento’ e ‘apuração de impostos’ denotam um aspecto operacional e técnico, onde a controladoria se restringe às atividades administrativas operacionais.

Já áreas como ‘estoques’, ‘auditoria noturna’, ‘caixas’ e ‘controle de alimentos e bebidas’ caracterizam o aspecto patrimonial da controladoria, ou seja, proteção e manutenção dos ativos da empresa.

Uma área que se esperava maior participação da controladoria é ‘formação de preços’, devido ao aspecto estratégico e conhecimento da estrutura de custos que a controladoria teoricamente deve ter conhecimento.

a) Comparativo das áreas de responsabilidade – Brasil x Reino Unido x Estados Unidos

Neste bloco agrupam-se os resultados com pesquisas divulgadas por Burgess (1996) nos Estados Unidos e Reino Unido, com o intuito de cotejar e perceber resultados em hotéis de outros contextos geográficos e culturais.

Na Tabela 14 verifica-se aderência quanto às áreas mais indicadas nesta pesquisa (orçamento e contabilidade financeira), percebido com grande participação também nos outros países.

Tabela 14 - Responsabilidades do *controller* hoteleiro/ controladoria

ÁREAS DE RESPONSABILIDADE	Brasil	Reino Unido	Estados Unidos
Orçamento	65,2%	90,4%	86,9%
Contabilidade Financeira	56,5%	71%	97,6%
Estoques	43,5%	46,2%	66,1%
Contas a receber	39,1%	75%	100%
Gestão de caixa	34,8%	72%	86,3%
Folha de pagamento	30,4%	69,4%	95,2%
Caixas	26,1%	30,6%	76,8%
Apuração de impostos	21,7%	64%	61,3%
Formação de preços	21,7%	50,4%	48,2%
Contas a pagar	21,7%	75%	98,8%
Controle de alimentos e bebidas	21,7%	66,9%	78%
Auditoria noturna	13%	46%	93,5%
Ambiente de trabalho	4,3%	-	-

Outro resultado similar entre as pesquisas diz respeito à área de ‘formação de preços’, indicando que nos hotéis, essa não parece ser uma das principais atribuições da controladoria. Embora nas pesquisas do Reino Unido e Estados Unidos os números sejam representativos (50,4% e 48,2%), é interessante notar que ficam muito abaixo das funções com alta incidência.

Destaca-se nos hotéis norte-americanos a presença de ‘contas a receber’ com 100% de frequência, reforçando o foco financeiro nas atividades nesse país. Além disso, outras áreas financeiras como ‘caixas’, ‘contas a pagar’, ‘gestão de caixa’ e ‘contabilidade financeira’ apresentam os maiores índices entre os países.

No Reino Unido as áreas financeiras também aparecem com certa frequência, porém a área destoante (90,4%) é a de orçamento. As áreas de controle patrimonial ‘auditoria noturna’, ‘controle de alimentos e bebidas’ e ‘estoques’ aparecem entre as com menor importância, juntamente com ‘formação de preços’ e ‘folha de pagamento’.

Com isso, não se pode determinar com exatidão o foco das responsabilidades do *controller* em cada país, devido à pluralidade de responsabilidades em áreas distintas, contudo, a partir do quadro, puderam-se comparar similaridades e diferenças entre hotéis de outros contextos.

4.3.2.4 Eficácia das atividades financeiras

A eficácia das atividades financeiras da controladoria diz respeito ao atendimento dos objetivos organizacionais definidos, relacionados com o acompanhamento de metas de desempenho que impliquem em fatores econômicos e financeiros, contribuindo para a clareza e eficiência dos processos operacionais e administrativos.

A partir do instrumento desenvolvido por Rouwelaar e Schaepkens (2008), verificou-se o quanto os *controllers* concordam com as proposições da Tabela 15. Novamente atribui-se escala do tipo *likert* de um a cinco, aplicando após ferramentas de estatística descritiva para avaliar e comparar o comportamento das variáveis do grupo.

As proposições dispostas no intuito de verificar o nível de eficácia das atividades financeiras dos *controllers* proporcionaram resultados com médias altas em todos os casos. A partir das respostas, pode-se considerar que a participação do *controller* é essencial para o hotel, atendendo demandas internas e externas, contribuindo para a eficácia organizacional a partir da melhoria das condições financeira e organizacional.

Rouwelaar e Schaepkens (2008) trabalharam essas proposições formando uma variável dependente, encontrando uma correlação positiva com as variáveis ‘habilidade em comunicação’ e ‘relacionamento interpessoal’. Ou seja, para os autores, um *controller* eficaz possui boa comunicação e/ou bom relacionamento interpessoal.

Tabela 15 - Eficácia das atividades financeiras dos *controllers*

EFICÁCIA DAS ATIVIDADES DO CONTROLLER	1	2	3	4	5	Média	Desvio- padrão	Mediana
Meu superior concorda que minha contribuição é essencial para o hotel	-	-	1	9	13	4,52	0,59	5
Pelas minhas atividades, a posição financeira da organização é mais clara	-	1	3	10	9	4,17	0,83	4
A minha contribuição nas decisões tomadas pelos demais gestores são melhores em termos financeiros e organizacionais	-	2	-	18	3	3,96	0,70	4
Eu contribuo para a eficácia organizacional e dos processos internos (relacionados a qualidade e tempo, etc.)	-	-	6	13	4	3,91	0,67	4
Pelas minhas atividades, a organização atende melhor às condições exigidas por terceiros, tais como supervisores e/ou Conselhos de Administração	-	1	7	10	5	3,83	0,83	4

Como a maioria dos resultados nessa questão apresentou níveis elevados de respostas, assim como as variáveis de comunicação e relacionamento interpessoal, concorda-se com essa relação.

A fim de se observar um comportamento contrário (destoante ou singular para a amostra), analisaram-se os dois *controllers* que apresentaram baixos níveis (1 ou 2 na escala) para o questionamento sobre eficácia.

Verificou-se que ambos apresentaram níveis intermediários (3 - médio) para suas habilidades com comunicação, sendo este o menor valor indicado entre os participantes para essa questão. Já para a variável de relacionamento interpessoal, um *controller* apresenta a média das respostas em 3,2 e o outro 4,2, considerando a escala do tipo *likert* (1-5).

Diante disso, percebe-se a relação entre as variáveis de eficácia e habilidade de comunicação, porém a relação com a variável de relacionamento interpessoal foi discreta, sem observar tendência na amostra.

a) Habilidades interpessoais

O instrumento desenvolvido por Sathe (1982) e também difundido por Rouwelaar e Bots (2008) foi utilizado visando investigar as habilidades interpessoais necessárias para a eficácia das atividades financeiras do *controller*, conforme Tabela 16.

Tabela 16 - Habilidades interpessoais dos *controllers* pesquisados

INTERPESSOAL	1	2	3	4	5	Média	Desvio-padrão	Mediana
Eu penso sobre o impacto dos números	-	-	2	10	11	4,39	0,66	4
Eu sei quando brigar e ceder	-	1	6	11	5	3,87	0,81	4
Eu faço perguntas certas	-	-	5	17	1	3,83	0,49	4
Eu contesto constantemente a análise e gerenciamento dos planos	1	1	7	10	4	3,65	0,98	4
Eu não hesito em criticar os planos de gestão e ação	1	2	8	9	3	3,48	0,99	4
Eu estou sempre questionando	1	4	6	8	4	3,43	1,12	4

As proposições abordam condutas de relacionamento pessoal, onde se verificam comportamentos impulsivos (reativos) e coerentes (bom senso), levando em consideração o impacto pessoal diante suas reações e atitudes.

Os resultados apresentam maiores médias nos itens de bom senso, onde a pessoa sabe quando deve brigar ou ceder, buscar fazer perguntas certas e pensa no impacto dos números. Já proposições que indicam um comportamento impulsivo, como constante questionamento e contestação, bem como a não hesitação em criticar planos, indicam menor habilidade de relacionamento podendo influenciar a eficácia das atividades.

De fato, os resultados indicam essa tendência, porém em níveis similares, de acordo com a mediana apontada. Porém, as médias obtidas foram sempre maiores para o comportamento coerente, além dos desvios-

padrão se mostrarem sempre menores, indicando resultados mais homogêneos.

4.3.2.5 Interdependências das atividades do *controller*

A verificação de interdependências nas atividades, ou seja, o impacto de atividades e decisões de outros departamentos sobre a unidade de controladoria e da controladoria sobre outros departamentos foi incluída neste estudo objetivando a comparação com os achados de Rouwelaar e Bots (2008). O Quadro 9 revela os resultados.

INTERDEPENDÊNCIAS DAS ATIVIDADES	1	2	3	4	5	Σ	%
As decisões tomadas em outras unidades causam impacto na minha unidade	3	1	7	5	7	81	70,4%
O trabalho de minha unidade causa impacto em outras unidades	3	2	6	6	6	79	68,7%

Quadro 9 - Interdependências das atividades da controladoria

Esses autores encontraram associação negativa entre o impacto de outras unidades de negócio na unidade controladoria e o nível de envolvimento do *controller* em decisões operacionais. Isto quer dizer que, quanto maior o nível de interdependências, menor será o envolvimento do *controller* em tais decisões.

Aplicando essa premissa à amostra, pode se observar que, dos *controllers* que apontaram impacto alto (4 e 5 na escala do tipo *likert*), que são doze, apenas dois não possuem um alto envolvimento em decisões operacionais (recomendar as medidas que devem ser tomadas), ou seja, em desacordo com a tese de Rouwelaar e Bots (2008).

Já o grupo que indicou um nível menor de interdependências (5 *controllers*) chegam ao maior nível de envolvimento em decisões operacionais, à exceção de um, desta vez identificada a aderência à hipótese de Rouwelaar e Bots (2008).

Nota-se que a amostra apresentou um comportamento diferente do apontado por Rouwelaar e Bots (2008), embora não seja um resultado contundente. Ou seja, verificou-se uma tendência de alto envolvimento em decisões operacionais no que se refere a baixos níveis de interdependência,

porém também foi identificado alto envolvimento com *controller* que indicam níveis altos de interdependência.

4.3.2.6 Habilidades importantes para o papel do *controller*

Para investigar quais habilidades são importantes ao desenvolvimento das atividades do *controller*, adaptou-se a lista de verificação desenvolvida por Forsaith *et al.* (2003), e utilizada também por Rouwelaar e Schaepekens (2008), que contempla dezessete habilidades diante da seguinte questão: “No objetivo de realizar eficazmente todas as suas atividades, qual a importância que você atribui (1-5), às seguintes habilidades do *controller* no hotel?” (FORSAITH *et. al.*, *apud* ROUWELAAR E BOTS, 2008).

Além disso, incluiu-se o item ‘conhecimento em línguas estrangeiras’, para a verificação da importância dessa habilidade em hotéis, já que o *controller* pode atuar em rede hoteleira com fornecimento de informações e relatórios à sede localizada em outro país, o que demandaria conhecimento em outra língua.

A menor média auferida foi 3,43 no item ‘conhecimento em outras línguas’, enquanto se vê a maior média de 4,43 para ‘capacidade de trabalhar em equipe’ e ‘habilidades na tomada de decisão’. Isto evidencia que todas as habilidades listadas foram indicadas com um grau alto de importância, indicando que todos os itens elencados fazem parte das competências técnicas importantes para as atividades do *controller*.

Dentre as habilidades com maiores médias, ‘habilidade na tomada de decisão’, ‘capacidade de resolver problemas’ e ‘liderança’ representam habilidades direcionadas a profissionais com envolvimento na gestão e tomada de decisão.

Rouwelaar e Schaepekens (2008) chegaram à construção de duas variáveis: (i) habilidades de comunicação (liderança, comunicação e capacidade de trabalhar em equipe) e; (ii) habilidades técnicas (conhecimentos em contabilidade, habilidades com computador e modelagem de dados).

Os autores encontraram média de 4,08 para a variável de habilidades de comunicação enquanto verificou 3,39 para a variável de habilidades técnicas. Adaptando a análise para o presente estudo, a amostra corrobora a tendência de Rouwelaar e Schaepekens quando indica a média de 4,33 para habilidades de comunicação e 4,13 para as habilidades técnicas, embora apresente diferença menos representativa entre elas.

A Tabela 17 fornece os resultados obtidos nesse quesito de investigação, além de medidas estatísticas das variáveis do grupo:

Tabela 17 - Habilidades importantes para a eficácia das atividades do *controller*

HABILIDADES DO CONTROLLER	1	2	3	4	5	Média	Mediana	Desvio- padrão
Capacidade de trabalhar em equipe	-	-	2	9	12	4,43	5	0,66
Habilidade na tomada de decisão	-	-	3	7	13	4,43	5	0,73
Capacidade de resolver problemas	-	-	2	10	11	4,39	4	0,66
Compreensão global da rotina das operações	-	-	2	10	11	4,39	4	0,66
Capacidade de lidar com mudanças	-	1	1	9	12	4,39	5	0,78
Competências de projeção e previsão	-	-	4	6	13	4,39	5	0,78
Liderança	-	1	2	8	12	4,35	5	0,83
Adaptabilidade	-	-	3	10	10	4,30	4	0,70
Habilidades com computador	-	-	2	13	8	4,26	4	0,62
Pensamento estratégico, com visão no futuro	-	-	3	11	9	4,26	4	0,69
Hab. de comunicação e apresentação	-	-	4	10	9	4,22	4	0,74
Compreensão analítica da rotina das operações	-	-	3	13	7	4,17	4	0,65
Habilidade na modelagem de dados	-	2	-	14	7	4,13	4	0,81
Habilidades técnicas em contabilidade	-	2	3	11	7	4,00	4	0,90
Habilidade analítica	-	3	1	13	6	3,96	4	0,93
Resistência ao stress	-	2	7	7	7	3,83	4	0,98
Criatividade	-	2	4	14	3	3,78	4	0,79
Conhecimento em outras línguas	-	2	13	4	4	3,43	3	0,90

Desse modo admite-se pelas evidências expostas uma indicação de que as habilidades de comunicação são mais importantes para a eficácia das atividades do *controller* do que as habilidades técnicas, levando a crer em uma participação mais estratégica e de decisão, ao contrário de um papel operacional e de fornecimento de relatórios.

Burns e Yazdifar (2001) conduziram um estudo com 279 *controllers* do Reino Unido investigando quais seriam as habilidades mais esperadas dos

profissionais em cinco anos (2005). O resultado está no Quadro 10 juntamente com as habilidades relacionadas com a presente pesquisa e como levantamento do IMA (1996). Este último contou com 795 participantes, a partir de uma relação com 162 itens. Com o Quadro 10, destacam-se as habilidades em comum entre as pesquisas, a partir de Burns e Yazdifar (2001).

Entre as dez habilidades relacionadas por Burns e Yazdifar (2001) para o ‘futuro contador em 2005’, apenas duas não aparecem relacionadas por esta pesquisa. São elas: ‘integrar informações financeiras e não-financeiras’ e ‘habilidade comercial’.

Habilidades	Reino Unido Burns e Yazdifar (2001)	Brasil		IMA (1996)	
	Ranking	Média	Ranking	Média	Ranking
Habilidade analítica	1	3,96	15	4,67	2
Habilidades com computador	2	4,26	9	4,51	5
Entendimento global da rotina das operações	3	4,39	6	4,48	6
Integrar informações financeiras e não financeiras	4	-	-	-	-
Trabalhar em equipe	5	4,43	1	-	-
Capacidade de lidar com mudanças	6	4,39	5	-	-
Pensamento estratégico	7	4,26	10	-	-
Habilidade comercial	8	-	-	-	-
Habilidade na tomada de decisão	9	4,43	2	-	-
Comunicação e apresentação	10	4,22	12	-	-
Técnicas em contabilidade	-	4	14	4,31	10

Quadro 10 - Habilidades importantes ao *controller* (rankings).

Por outro lado, a pesquisa do IMA (1996) relaciona apenas quatro dos itens levantados pelo presente estudo. Dessa maneira, não se consegue apontar um conjunto mínimo de habilidades técnicas importantes, já que se nota uma variedade de habilidades, dependendo a abordagem de cada autor.

Os resultados levantados por Burns e Yazdifar (2001) indicam que as características ranqueadas podem ser ligadas à categoria de ‘parceiro de negócios’. Como os resultados apresentados na presente pesquisa convergem

com os apontados pelos autores, percebe-se um indício da presença dessa característica entre os *controllers* investigados.

4.3.3 Resumo da configuração e atuação da controladoria

- 82,9% dos *controllers* estão posicionados no organograma em função de linha;
- 52,2% ocupam cargos com nível hierárquico de gerência;
- 47,8% afirmam subordinação imediata à diretoria, e destes, 17,4% à diretoria financeira;
- 52,2% dos respondentes possuem a denominação de *controller*;
- Os objetivos da controladoria dos hotéis pesquisados estão alinhados com os objetivos propostos pela FEI;
- 60,9% admitem pertencer à categoria de analista de dados;
- As principais áreas de responsabilidade da controladoria são: orçamento (65,2%) contabilidade financeira (56,5%), estoques (43,5%) e contas a receber (39,1%);
- Diagnosticou-se eficácia nas atividades financeiras dos *controllers*, a partir da importância atribuída pelos respondentes à essencialidade e contribuição financeira das atividades da controladoria;
- Foi identificado comportamento interpessoal de bom senso nas relações pessoais, o que contribui para a eficácia das atividades do *controller*; e
- ‘Habilidade na tomada de decisão e ‘capacidade de trabalhar em equipe’ foram apontadas como as habilidades mais importantes para desempenhar as atividades do *controller*.

4.4 CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO

Por fim, apresentam-se os resultados necessários para atender o quarto e último objetivo específico deste estudo que é: ‘verificar o grau de envolvimento do *controller* no processo de gestão, considerando sua participação e envolvimento no planejamento estratégico e sua influência em decisões de gestão’.

Assim, parte-se da verificação da formalização do planejamento e processo orçamentário nos hotéis, o nível de participação do *controller* no planejamento e a responsabilidade pelo processo orçamentário.

Quanto ao envolvimento em decisões são consideradas questões sobre a participação da controladoria/*controller* em decisões operacionais e estratégicas, bem como seu envolvimento em decisões gerenciais específicas.

4.4.1 Formalização do planejamento e processo orçamentário

Em empresas onde há a formalização do planejamento estratégico e processo orçamentário, encontram-se *controllers* mais envolvidos nas decisões de gestão, tendo sua participação além da gestão financeira (SATHE, 1982; JONES, 2008). Neste sentido, buscou-se saber sobre a formalização do planejamento e responsabilidade pelo processo orçamentário nos hotéis.

a) Possui sistema de crenças formalizado (missão visão, valores)

Indagou-se no questionário acerca da formalização (implementação) do planejamento estratégico nos hotéis, onde vinte e dois respondentes afirmaram que aplicam tal instrumento.

Para auferir consistência nessa afirmação, investigou-se a existência de conjunto de crenças (missão, visão, valores), conforme Gráfico 17, uma vez que o planejamento estratégico é guiado (desenvolvido) a partir da filosofia adotada.

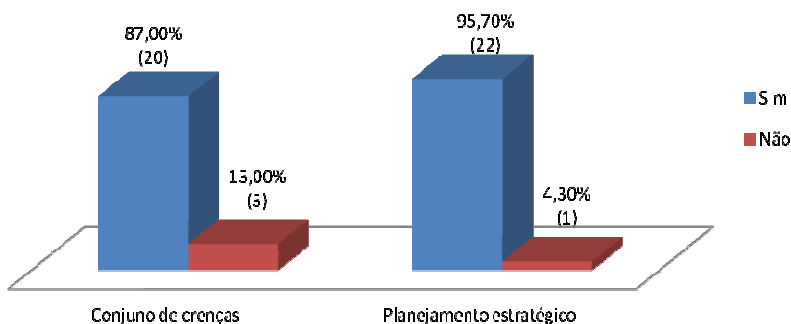


Gráfico 17 - Formalização do conjunto de crenças e planejamento estratégico

Das vinte e duas respostas positivas para a formalização do planejamento estratégico, duas não formalizam o conjunto de crenças, descaracterizando assim, efetividade no desenvolvimento do planejamento estratégico nesses hotéis.

Contudo, grande parte das empresas (87%) possui um processo de planejamento estratégico alinhado com a filosofia empresarial, denotando uma estrutura administrativa profissional para os hotéis da amostra.

b) Participação do *controller* no planejamento

Sobre a participação e influência do *controller* no planejamento verificou-se o grau de envolvimento a partir de três alternativas:

- Fornecimento de informações – considerando esse nível como baixa influência;
- Participa na formulação de estratégias (influência intermediária); e
- Decide qual estratégia adotar (alta influência)

Destaca-se que não foi solicitado assinalar apenas uma alternativa, podendo assim, o respondente indicar sua(s) função(ões) no planejamento, conforme Gráfico 18.

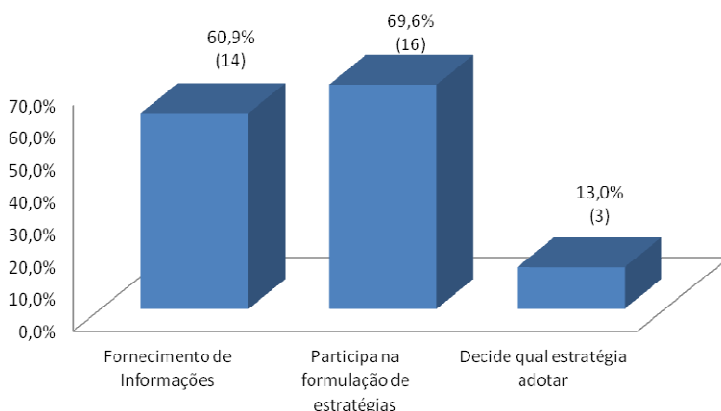


Gráfico 18 - Participação da controladoria no planejamento

Quanto ao fornecimento de informações, 60,9% admitiram fazê-lo, significando um aspecto ‘coadjuvante’ no processo de planejamento, ou de baixo envolvimento. Sobre a participação na formulação de estratégias, a incidência da amostra elevou-se, chegando a 69,6%, demonstrando envolvimento de ‘co-participação’, ou seja, possui responsabilidade compartilhada, com influência no desenvolvimento do processo.

Já para o nível considerado de maior envolvimento, onde o *controller* decide a estratégia a ser adotada, percebe-se apenas 13% da amostra (3

respondentes) com alta influência e responsabilidade sobre os caminhos a serem percorridos pelo hotel.

Esse resultado vai ao encontro do papel esperado do *controller*, sendo co-participante das decisões referentes ao planejamento, apresentando os quadros situacionais da empresa, sugerindo e formulando alternativas, porém sem ‘comandar o navio’ decidindo e impondo o que será feito, e sim um comportamento similar ao de um ‘navegador’ (HECKERT e WILLSON, 1963).

4.4.2 Responsabilidade pelo processo orçamentário

Complementando a verificação exposta por Sathe (1982), investigou-se sobre a responsabilidade pelo processo orçamentário, uma vez que, pelo autor, a formalização de planejamento estratégico e processo orçamentário propiciam o envolvimento do *controller* em atividades de gestão.

Para esse questionamento não se delimitou responsabilidade à pessoa ou departamento, deixando a cargo do respondente a descrição do item proposto, uma vez que foi uma pergunta aberta. As respostas foram transcritas e elencadas de acordo com a frequência auferida, conforme Tabela 18.

Tabela 18 – Responsabilidade pelo processo orçamentário

RESPONSABILIDADE PELO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	Frequência
<i>Controller</i>	7
Diretor Financeiro	3
Gerente geral	2
<i>Controller</i> e Gerente geral	2
Departamento financeiro	2
Gerente financeiro	1
Diretor Administrativo	1
Administrativo/Financeiro	1
Departamento de compras	1
<i>Controller</i> e diretoria	1
Gerência de compras e financeira (supervisão e direção)	1
Gerente, consultor e diretoria	1
TOTAL	23

O *controller* tem responsabilidade exclusiva pelo processo orçamentário em sete hotéis e compartilhada com a gerência ou diretoria em outros três, totalizando em dez os hotéis que atribuem a responsabilidade pelo orçamento ao *controller*, representando 43,48% da amostra.

Em três hotéis a responsabilidade pelo orçamento é função do diretor financeiro, enquanto em dois é do departamento financeiro, e um indicou setor administrativo/financeiro e outros dois na gerência financeira, sendo uma dividida com a gerência de compras. Com isso, notam-se em oito as respostas que envolvem a área financeira (desconsiderando o *controller*) como responsável, perfazendo 34,8% das respostas.

Outros resultados atrelam a responsabilidade a gerentes, diretores, consultor e departamento de compras, onde se percebe a concentração da responsabilidade pelo processo orçamentário para essas áreas e funções afins.

4.4.3 Participação e envolvimento na tomada de decisão

A medição da influência ou envolvimento do *controller* nas decisões de gestão é baseada em dois instrumentos de verificação, uma questão envolvendo níveis de participação em decisões estratégicas e operacionais e outra questão indicando o grau de envolvimento em uma lista de decisões de gestão.

4.4.3.1 Decisões estratégicas x decisões operacionais

Esta questão foi desenvolvida por Sathe (1982) e também adotada por Zoni e Merchant (2007) onde se verifica o grau de influência em duas categorias de decisões de gestão: i) decisões operacionais – com reflexos na empresa até um ano e, ii) decisões estratégicas – aquelas com impacto superior a um ano. Utilizou-se esse critério de definição, objetivando minimizar ambigüidades nas respostas e mantendo os parâmetros estabelecidos pelos autores do instrumento.

Porém, nesses estudos a questão foi trabalhada mais profundamente, com escala de um (1) a quatro (4) para cada grau de envolvimento, ao invés de ‘sim ou não’, e se considerou as decisões de gestão como variável única e dependente, porém esta não é o objetivo do presente estudo.

Colocou-se a seguinte questão, solicitando para cada item resposta positiva ou negativa: “No tocante a decisões operacionais, você”:

- Apresenta as informações e análises (baixo envolvimento);

- Recomenda as medidas a serem tomadas (envolvimento intermediário);
- Contesta planos e ações dos executivos operacionais (alto envolvimento).

Em seguida, a questão se voltou às decisões estratégicas. No Gráfico 19 têm-se os níveis de participação do *controller* por categoria de decisão (estratégica e operacional), a partir das respostas positivas obtidas.

O nível de participação apresenta um comportamento sutilmente descendente nos dois tipos de decisão, ou seja, maiores incidências no nível que representa menor envolvimento (apresenta as informações e análises) e menores participações quando “contesta planos e ações dos executivos operacionais”.

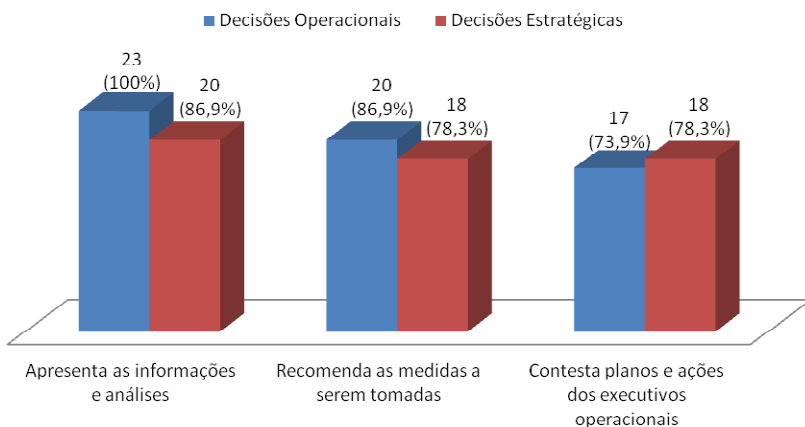


Gráfico 19 - Participação do *controller* em decisões estratégicas e operacionais

Sobre as decisões operacionais, todos os *controllers* (23) afirmaram subsidiar esse tipo de decisão apresentando informações e análises. Desses, vinte vão além e recomendam as medidas a serem tomadas e por fim, dezessete respondentes, ou 73,9% da amostra chegam ao nível de contestar planos e ações dos executivos operacionais, ou seja, com maior influência e ‘autoridade’ para as decisões operacionais. Pode-se dizer que, de cada quatro *controllers*, praticamente três possuem alto envolvimento.

Quanto às decisões estratégicas, três respondentes negaram participação, porém, considera-se expressiva a quantidade de profissionais (86,9%) que apresentam informações e análises para esse tipo de decisão. Quanto a recomendar medidas a serem tomadas, dezoito afirmaram essa

influência, mesmo número que ‘contesta planos e ações dos executivos operacionais’.

É interessante notar que a participação em decisões operacionais sem analisar seu nível ou influência é maior que o número percebido para as estratégicas, já que nessas houve ‘não-participação’ de três *controllers*, enquanto naquelas, todos possuem algum tipo de participação.

Todavia, verificou-se maior nível de participação nas decisões estratégicas, uma vez que dezoito profissionais evidenciam essa influência, enquanto dezessete apontam esse nível de participação nas decisões operacionais.

O estudo de Zoni (2007) em empresas de grande porte da Itália também verificou alto envolvimento dos *controller* nas decisões de gestão, porém com uma pequena ênfase às decisões operacionais.

De maneira geral, considera-se alto o envolvimento e participação dos *controllers*, tanto para as decisões estratégicas quanto para as operacionais, já que se verificou que todos os *controllers* pesquisados têm algum tipo de participação em decisões. Indo adiante, quase três em cada quatro respondentes também apresentam alta influência e envolvimento em decisões estratégicas, o que indica a importância do profissional nos hotéis.

4.4.3.2 Decisões específicas

Para analisar o envolvimento em decisões específicas, foram agrupados os instrumentos desenvolvidos por Albernethy, Bouwens e Van Lent (2004) e Matejka (2002), ambos no estudo de Rouwelaar e Bots (2008).

A questão para esse item consiste em uma lista com quinze tipos de decisões de gestão, além disso, incluiu-se ‘gestão de custos’ como forma a compreender um escopo maior. Os respondentes deveriam assinalar o nível de influência em cada grupo de decisão para o hotel, numa escala do tipo *likert* (de 1= muito pouco ou nada até 5= muito alta ou total).

Com o intuito de clarificar o entendimento do leitor sobre cada termo disposto para esse item no questionário, elaborou-se um ‘dicionário’ sobre os tipos de decisão abordados, a partir da visão do autor, disposto no Apêndice I.

A Tabela 19 revela o agrupamento das respostas obtidas, juntamente com medidas descritivas que complementam a análise. O maior envolvimento do grupo investigado é percebido nas decisões de inventário, onde a média é de 4,26 (de 1 a 5) e a mediana cinco, além da maioria dos *controllers* (12) indicar envolvimento ‘muito alto ou total’ para esse tipo de decisão. Incluindo as opções de ‘alto envolvimento’ esse número chega a vinte respondentes, representando 86,9% da amostra.

As decisões de ‘gestão de custos’ (incluído pelo autor ao questionário adaptado), surgem como o segundo grupo com maior envolvimento do *controller*, com média de 4,13, embora a mediana já tenha baixado em relação à alternativa de decisões de inventário, ficando em quatro. Agrupando as alternativas de alto envolvimento (4 e 5), observa-se também o número de vinte respostas, assim como as de inventário.

Tabela 19 - Participação do *controller* nas decisões do hotel

TIPOS DE DECISÃO	Muito Pouco ou Nada (1)	Pouco (2)	Médio (3)	Alta (4)	Muito Alta ou Total (5)	Média	Desvio-padrão	Mediana
Inventário	1	1	1	8	12	4,26	1,05	5
Gestão de custos	2	-	1	10	10	4,13	1,14	4
Financeiras	2	-	3	8	10	4,04	1,19	4
Contas a receber	1	2	3	9	8	3,91	1,12	4
Processos Internos	2	-	5	12	4	3,70	1,06	4
Despesas de capital	3	2	4	8	6	3,52	1,34	4
Decisões Estratégicas	1	2	7	11	2	3,48	0,95	4
Investimento	2	3	6	9	3	3,35	1,15	4
Formação de preços	3	3	8	6	3	3,13	1,22	3
RH	4	3	5	8	3	3,13	1,32	3
Estrutura organizacional	4	2	7	9	1	3,04	1,19	3
Sist. de Av. de desempenho	4	2	9	6	2	3,00	1,21	3
Sistemas de incentivos	5	4	4	9	1	2,87	1,29	3
Produtos e serviços	4	5	11	3	-	2,56	0,94	3
Segmento de cliente-alvo	5	7	9	2	-	2,35	0,93	2
Marketing	4	11	6	1	1	2,30	0,97	2

Encerrando o grupo com média acima de quatro, observam-se as ‘decisões financeiras’, com dezoito respondentes relatando envolvimento alto e muito alto. Pelas indicações, o *controller* é altamente envolvido em questões patrimoniais, econômicas e financeiras, denotando foco abrangente à atuação do profissional.

Em um segundo grupo, considerando-se as decisões com médias entre três e quatro (4) e com a mediana quatro (4), relacionam-se as decisões de: ‘contas a receber’, ‘processos internos’, ‘despesas de capital’, ‘estratégicas’ e ‘de investimento’, ratificando a abrangência e importância da atuação do *controller* nos hotéis.

No tocante às decisões estratégicas, este questionamento serve para verificar a confiabilidade dos dados prestados à pesquisa, uma vez que tal tema foi abordado anteriormente com outra configuração. Sendo assim, percebe-se aderência aos resultados fornecidos às duas questões que abordaram esse tipo de decisão.

Um cenário com menor envolvimento (intermediário) pode ser percebido no grupo com média acima de três (3) e mediana três (3), o que reforça menor contundência no envolvimento do grupo. Incluem-se as decisões de: ‘formação de preços’, ‘recursos humanos’, ‘estrutura organizacional’ e ‘sistemas de avaliação de desempenho’.

Quanto às decisões de formação de preços, verifica-se um envolvimento intermediário, onde o *controller* dever ter um papel de subsidiar essas decisões de acordo com as informações de custos e indicadores contábeis de resultado, porém sem poder de decisão.

Por fim, as áreas com menor envolvimento podem ser agrupadas pela média abaixo de três (3) e são elas: ‘definição de sistemas de incentivos’, ‘definição de produtos e serviços’, ‘definição do segmento de cliente-alvo’ e ‘decisões de marketing’.

As decisões ou diretrizes de produtos, serviços e cliente-alvo geralmente são estabelecidas em plano de negócios e pesquisa de mercado, previamente ao início das atividades. Quanto às decisões de marketing, acredita-se não ser o alvo da atuação do *controller*, embora sua participação deva ser considerada, assim como a definição de sistemas de incentivo.

4.4.3.3 Habilidades comportamentais que influenciam o envolvimento na tomada de decisão

Adaptou-se o chamado ‘*big-five*’ – cinco fatores de características de personalidade (Howard e Howard, 1995 *apud* Rouwelaar e Bots, 2008) para investigar as características e/ou habilidades comportamentais dos respondentes. Considerando esses cinco fatores, Gosling, Renfrow e Swann (2003) desenvolveram um instrumento para medir esse modelo contendo dez pontos de personalidade, o chamado TIPI (*Ten Items Personality Inventory*), utilizado para abordar essa questão.

O instrumento mede os cinco grupos de personalidade com duas características para cada grupo, sendo uma positiva (+) e uma negativa (-), denotando os dois pólos de cada variável investigada, demonstrado a seguir.

Abertura (A) = o grau em que é conservador (A-) *versus* curioso (explorador) (A+);

Consciência (C) = o grau que é flexível (C-) *versus* disciplinado (C+);

Extroversão (E) = o grau em que é introvertido (E-) *versus* extrovertido (E+);

Sociabilidade ou Agradabilidade (S) = grau em que é competidor (S-) *versus* parceiro (S+);

Neuroticismo (N) = o grau que é resiliente (N-) *versus* reativo (N+);

Esse agrupamento foi também utilizado por Rouwelaar e Schaepekens (2008) e Rouwelaar e Bots (2008), verificando a relação dessas variáveis independentes no envolvimento do *controller* na tomada de decisão (variável dependente).

Assim, apresentou cada item em uma escala de 1= muito pouco ou nada a 5= muito alto ou total, e questionado “Como você se vê?”. Vale destacar que esse tipo de questão possui um viés intrínseco, uma vez que os *controllers* julgam a si mesmos, podendo ocultar características negativas que não reconheça ou não considere adequado explicitar. Os resultados são descritos no Quadro 11.

CARACTERÍSTICAS DE PERSONALIDADE	CATEGORIA		Σ	Média	Desvio-padrão	Mediana
Extrovertido, entusiasta	Extroversão (E)	(+)	84	3,65	0,88	4
Reservado, quieto		(-)	68	2,78	0,74	3
Auto-disciplinado	Consciência (C)	(+)	92	4	0,80	4
Desorganizado, descuidado		(-)	43	1,87	1,06	2
Aberto a novas experiências	Abertura (A)	(+)	94	4,22	0,67	4
Convencional, sem criatividade		(-)	46	2	0,74	2
Simpático	Sociabilidade (S)	(+)	89	3,87	0,63	4
Crítico		(-)	93	4,04	0,70	4
Calmo, emocionalmente estável	Neuroticismo (N)	(+)	85	3,69	1,02	3
Ansioso, chateia facilmente		(-)	58	2,52	0,79	2

Quadro 11 - Características comportamentais dos *controllers* pesquisados

- 1) Extroversão (E): O grupo apresentou níveis elevados de extroversão (E+), apresentando média de 3,65, de acordo com a ideia de que altos níveis de extroversão estão positivamente relacionados com um maior envolvimento do *controller* na tomada de decisão. Para a característica de oposição (E-), representando introversão, a média auferida pelo grupo foi de 2,78, reforçando a característica de extroversão para o grupo.
- 2) Consciência (C): Os resultados indicaram alto nível de disciplina (C+), conforme com média quatro (4). Corroborando com o resultado, o teste oposto (desorganizado, negligente) forneceu média baixa (1,87), ratificando o comportamento favorável à presença de consciência (C+) na amostra.
- 3) Abertura (A): A amostra se mostrou propensa a conter habilidades de abertura, com a média de 4,22 para essa característica. Quanto aos níveis opostos dessa categoria, apresentam-se com média de dois (2), confirmando a tendência da característica positiva (A+) para o grupo.
- 4) Sociabilidade (S): Para a característica de agradabilidade (simpatia, parceria) a média foi de 3,87. Já para a característica (S-) de competidor (crítico, briguento) a média foi de 4,04.

Espera-se que pessoas com maior agradabilidade (S+) estejam mais dispostas a colaborar que pessoas com S- (ROUWELLAR e BOTS, 2008). Porém, os mesmos autores encontraram associação negativa para essa variável, revelando que as associações quanto a esse item de personalidade são menos previsíveis.

- 5) Neuroticismo (N): Habilidades de estabilidade emocional (N+) também estão presentes no grupo, com média de 3,69, enquanto características reativas e intolerância (N-) teve média 2,52.

Em linhas gerais, notou-se a presença dos cinco grupos de personalidade testados. Foram colocadas variáveis opostas, representando os pólos (+ e -) da variável, servindo para verificar a confiabilidade dos resultados fornecidos, ou seja, na medida em que as variáveis apresentassem resultados altos para os itens positivos (+), deveria se encontrar níveis baixos para os itens negativos (-).

Espera-se que *controllers* que são exploradores, extrovertidos (A+; E+) sejam mais envolvidos na tomada de decisão, uma vez que essas

características permitem a comunicação entre as equipes e os gestores. Já para os disciplinados (C+) e resilientes (N-), espera-se um menor envolvimento na gestão, devido a estas características serem adequadas à função de supervisão do *controller* (ROUWELAAR e BOTS, 2008).

Quanto às outras características, Rouwelaar e Bots (2008) não encontraram relações contundentes, porém mantiveram em sua construção teórica a relação negativa entre os níveis de consciência (disciplinado), sociabilidade (parceiro) e neuroticismo (resiliente) (C+, S+ e N-) e o envolvimento do *controller* na tomada de decisão.

Os resultados revelam que o grupo possui principalmente as características E+, C+, A+, N+ e S (+ e -), indicando por meio destas, tendência para maior envolvimento no processo de gestão.

Assim, as características de personalidade do grupo investigado indicam tendência de possuir alto envolvimento em decisões de gestão uma vez que foram percebidos níveis altos das características de personalidade associadas a esse envolvimento.

4.4.4 Resumo da contribuição da controladoria no processo de gestão

- 95,7% dos hotéis possuem planejamento estratégico formalizado, sendo que 8,7% dessas não possuem conjunto de crenças instituído.
- 69,6% participam da formulação em estratégias, significando co-participação no processo de planejamento;
- 43,8% dos *controllers* são responsáveis pelo processo orçamentário e outros 34,78% indicam a responsabilidade à área financeira;
- Sobre as decisões operacionais, todos os *controllers* admitem algum envolvimento, e 73,9% deles indicam participação alta, por meio da contestação de planos e ações gerentes operacionais nessas decisões;
- Quanto às decisões estratégicas, 86,9% se envolvem com elas, sendo que 78,3% chegam ao maior nível investigado, revelando uma maior participação do *controller* em decisões estratégicas.
- Os *controllers* estão mais envolvidos em decisões de inventário, gestão de custos e financeiras e menos envolvidos nas decisões de marketing, cliente alvo e oferta de produtos e serviços.
- Perceberam-se níveis altos de características de personalidade (extroversão, abertura e agradabilidade) que estão associadas ao envolvimento do profissional na tomada de decisão.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo são retomados os objetivos de pesquisa e os resultados encontrados para atendê-los, realizando as considerações finais e conclusões da pesquisa, bem como recomendações para pesquisas futuras.

5.1 CONCLUSÕES

A presente pesquisa teve por objetivo investigar práticas da controladoria em hotéis de grande porte (com mais de 100 UH's) no sul do Brasil associados à ABIH. A amostra foram os 23 *controllers* ou responsáveis pela controladoria ou área financeira, das cidades de Florianópolis, Porto Alegre e Curitiba, que se prontificaram a responder o questionário *on-line*.

Com base no objetivo principal surgiram quatro objetivos específicos que nortearam esta pesquisa: a) caracterizar as empresas da amostra; b) relatar um perfil dos *controllers* da amostra; c) verificar a atuação e configuração da controladoria ou *controller*, e; d) identificar o grau de envolvimento do *controller* no processo de gestão.

Para obter as respostas a esses quesitos, foi elaborado um questionário composto por 39 questões, estando contidos nessas, 99 itens de verificação (variáveis), que foram aplicados junto aos *controllers* de vinte e três hotéis participantes.

Em um primeiro momento, buscou-se a caracterização dos hotéis que compõem a amostra, distinguindo número de funcionários, quantidade de UH's, idade do hotel, desempenho organizacional, uso de consultoria externa e formalização do departamento de controladoria.

Em um segundo momento, traçou-se um perfil para o *controller* ou responsável financeiro dos hotéis, e como auxílio, utilizou-se da pesquisa de Burgess (1996) para realizar um comparativo em hotéis de outros países (Estados Unidos, Reino Unido e China). Assim identificaram-se características pessoais dos participantes, como gênero, idade, formação acadêmica e experiências profissionais.

Em terceiro viu-se a forma de configuração da controladoria, a partir de suas relações hierárquicas e sua atuação, dos objetivos da controladoria, categoria de atuação do *controller*, principais áreas de responsabilidades e eficácia financeira das atividades.

Por fim, investigou-se a contribuição da controladoria ao processo de gestão, por meio da identificação do grau de envolvimento do *controller* no planejamento e sua influência em decisões de gestão, completando dessa

forma, os objetivos traçados para o presente estudo. No Quadro 12 podem ser vistos os objetivos elencados e o atendimento a cada um deles.

Objetivo proposto	Atendimento ao objetivo
<p>(i)</p> <p>caracterizar as empresas da amostra, distinguindo porte, idade do empreendimento, desempenho organizacional, quantidade de funcionários, utilização de consultoria externa, principais indicadores financeiros utilizados e existência do departamento de controladoria.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 65,2% das empresas possuem entre cem (100) e duzentos (200) UH's; • 82,6 % dos hotéis participantes possuem até duzentos funcionários; • Não há diferença considerável entre hotéis de rede hoteleira e estabelecimento único na amostra • A taxa média de ocupação dos hotéis participantes foi de 61% em 2010; • 78,3% dos hotéis apresentaram resultado operacional ascendente nos últimos anos (3-5); • 52,2% dos hotéis empregam o RevPAR como principal indicador de desempenho financeiro; • 69,6% dos hotéis utilizam consultoria externa em algum departamento. Os mais citados foram os setores financeiro e comercial/vendas; • 73,9% das empresas possuem uma unidade organizacional denominada 'controladoria'.
<p>(ii)</p> <p>levantar um perfil dos <i>controllers</i> pesquisados, a partir de suas características pessoais, formação acadêmica e experiência profissional.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 73,9% dos <i>controllers</i> da amostra são do sexo masculino; • 43,5 % possuem idade entre trinta (30) e trinta e nove (39) anos e a média do grupo é de trinta e oito (38) anos; • 87% possuem graduação concluída, e 50% destes estão cursando ou concluíram pós-graduação; • 50% dos formados são da área da Administração de empresas e 40% cursaram Ciências Contábeis; • O tempo médio de experiência dos <i>controllers</i> na área da controladoria é de 12,7 anos; • 78,3% estão na empresa atual até dez (10) anos, com a média de 8,4 anos; • 95,7% exercem a função atual até dez (10) anos, e a média do grupo é de quatro (4) anos.

Quadro 12 - Atendimento aos objetivos da pesquisa

Objetivo proposto	Atendimento ao objetivo
<p>(iii) verificar a atuação e configuração da controladoria ou <i>controller</i> a partir de suas relações hierárquicas, objetivos e eficácia financeira das atividades, categorias de atuação do <i>controller</i> e principais áreas de responsabilidade.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 82,9% dos <i>controllers</i> estão posicionados no organograma em função de linha; • 52,2% ocupam cargos com nível hierárquico de gerência; • 47,8% afirmam subordinação imediata à diretoria, e destes, 17,4% à diretoria financeira; • 52,2% dos respondentes possuem a denominação de <i>controller</i>; • Os objetivos da controladoria dos hotéis pesquisados estão alinhados com os objetivos propostos pela FEI; • 60,9% admitem pertencer à categoria de analista de dados (principal informante); • As principais áreas de responsabilidade da controladoria são: orçamento (65,2%) contabilidade financeira (56,5%), estoques (43,5%) e contas a receber (39,1%); • Diagnosticou-se eficácia nas atividades financeiras dos <i>controllers</i>, a partir da importância atribuída pelos respondentes à essencialidade e contribuição financeira das atividades da controladoria; • Foi identificado comportamento interpessoal de bom senso nas relações pessoais, o que contribui para a eficácia das atividades do <i>controller</i>; • ‘Habilidade na tomada de decisão e ‘capacidade de trabalhar em equipe’ foram apontadas como as habilidades mais importantes para desempenhar as atividades do <i>controller</i>.

Quadro 12 - Atendimento aos objetivos da pesquisa

Objetivos propostos	Atendimento ao objetivo
(iv) identificar o grau de envolvimento do <i>controller</i> no processo de gestão, considerando sua participação no planejamento estratégico e sua influência em decisões de gestão.	<ul style="list-style-type: none"> • 95,7% dos hotéis possuem planejamento estratégico formalizado, sendo que 8,7% dessas não possuem conjunto de crenças instituído. • 69,6% participam da formulação em estratégias, significando co-participação no processo de planejamento; • 43,8% dos <i>controllers</i> são responsáveis pelo processo orçamentário e outros 34,78% atribuem à área financeira; • Sobre as decisões operacionais, todos os <i>controllers</i> admitem algum envolvimento, e 73,9% deles indicam participação alta, por meio da contestação de planos e ações gerentes operacionais nessas decisões; • Quanto às decisões estratégicas, 86,9% se envolvem com elas, sendo que 78,3% chegam ao maior nível investigado, revelando uma maior participação do <i>controller</i> em decisões estratégicas. • Os <i>controllers</i> estão mais envolvidos em decisões de inventário, gestão de custos e financeiras e menos envolvidos nas decisões de marketing, cliente alvo e oferta de produtos e serviços. • Perceberam-se níveis altos de características de personalidade (extroversão, abertura e agradabilidade) que estão associadas ao envolvimento do profissional na tomada de decisão.

Quadro 12 - Atendimento aos objetivos da pesquisa

Em suma, a pesquisa realizada abordou práticas da controladoria a partir dos objetivos específicos traçados, considerando-se dessa forma ‘práticas’ como o conjunto dos objetivos elencados relacionados à controladoria e ao *controller*.

Percebe-se, em linhas gerais, que o departamento de controladoria é encontrado em grande parte dos hotéis pesquisados, localizados em linha, em cargos de gerência, subordinados à diretoria. A maioria dos responsáveis ocupa o cargo denominado *controller* e são formados em áreas de gestão (Contabilidade e Administração), com experiência média de doze anos em controladoria.

As principais áreas de responsabilidade da controladoria nos hotéis são orçamentos, contabilidade financeira, estoques e contas a receber, surgindo também como responsável pelo processo orçamentário, podendo ser enquadrado na categoria de principal informante (analista de dados). Para a eficácia dessas atividades, encontraram-se profissionais com comportamento de bom senso, além da presença de características de extroversão, abertura e agradabilidade, que estão associadas ao envolvimento no processo de tomada

de decisão. Também se considerou habilidades importantes a capacidade de trabalhar em equipe e habilidade em tomar decisões.

Sobre a contribuição da controladoria no processo de gestão, notou-se a participação do *controller* na formulação de estratégias, com co-participação no planejamento estratégico. Possuem alto envolvimento em decisões estratégicas e operacionais, principalmente em decisões financeiras, de inventário e gestão de custos.

Os resultados da presente pesquisa são limitados aos hotéis que compõem a amostra, por se tratar de uma amostra intencional e não-probabilística, não podendo ser generalizados à população estabelecida para o estudo. Outra limitação que deve ser considerada é transversalidade da pesquisa, de forma que os resultados nela obtidos dizem respeito a um determinado momento vivido pelos investigados, sendo possível a mudança da realidade encontrada, daqui a um ano, por exemplo.

O tamanho da amostra obtida também se configura uma limitação, pois excluiu a possibilidade de tratamento estatístico mais robusto, buscando correlações entre variáveis e replicação de hipóteses utilizadas em estudos anteriores em contextos internacionais.

Além disso, o instrumento de pesquisa utilizado (questionário estruturado) permite vieses de acordo com o comprometimento e interpretação de cada respondente, estando esta variável alheia ao controle do pesquisador, embora se tenha buscado a minimização desses efeitos por meio do pré-teste do questionário e adaptações dos termos utilizados.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Com as limitações apresentadas, sugerem-se: (i) realização de pesquisa com uma amostra maior, permitindo aprofundar análises a respeito de fatores que influenciam o papel do *controller* e seu envolvimento no processo de gestão; (ii) novas pesquisa em outras regiões geográficas, na busca de se verificar diferenças culturais e de entendimento sobre a controladoria, além de proporcionar um *status quo* para práticas da controladoria em hotéis brasileiros; (iii) aplicação da metodologia em outros setores econômicos, a fim de ratificar tendências e apontar discrepâncias sobre práticas adotadas em diferentes contextos de atuação empresarial.

REFERÊNCIAS

ABIH – **Associação Brasileira da Indústria de Hotéis**. Disponível em: <www.abih-sc.com.br>. Acesso em: 20 fev. 2010.

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica - Gecon**. São Paulo: Atlas, p. 343-355, 2001.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

AVER, Bostjan; SIMON, Cadez. Management Accountant's Participation in Strategic Management Process: A Cross-industry Comparison. **Organizacija**, vol. 41, n. 3, 2009.

BATISTA, Emerson de O. **Sistema de Informação: o uso consciente da tecnologia para o gerenciamento**. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2004.

BYRNE, Seán, M. **Antecedents, characteristics, and consequences associated with the roles of management accountants, and assisting managers in their roles**. Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy. Dublin City University Business School. Ireland: 2009.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 341 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo: 2006.

BOWER, James B. A profession of accounting-or of accountancy? **The Accounting Review**, vol. 32, 194-199, 1957.

BURNS, J.; YAZDIFAR, H. Tricks or Treats. **Financial Management**, p. 33-35, 2001.

BURGESS, Catherine L. The Education and Training Needs of the Hotel Financial Controller. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, vol. 06, n. 05, p. 09-13, 1994.

_____. The hotel controller: a member of the management team. Accounting and Finance for the International Hospitality Industry, **Butterworth Heinemann**, Reino Unido: 1995.

_____. A profile of the hotel financial controller in United Kingdom, United States and Hong Kong. **Journal Hospitality Management**, vol. 15, n. 01, p. 19-28, 1996.

_____. Hotel accounts: Do men get the best jobs? **International Journal of Hospitality Management**, vol. 19, n. 04, p. 345-352, 2000.

_____. Is there a future for hotel financial controllers? **International Journal of Hospitality Management**, vol. 26, n. 01, 2007.

CALDAS, P.D.A. **Uma Abordagem da Estrutura da Gestão de Custos no Setor de Hospedagem dos Hotéis Nordestinos**: Um estudo nos Estados do Rio Grande do Norte, Paraíba e Pernambuco. 136 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal: 2005.

CALIJURI, Mônica S. S. *Controller: o perfil atual e a necessidade do mercado de trabalho*. **Revista Brasileira de Contabilidade - RBC**. Brasília, vol. 33, n. 150, p. 38-53, 2004.

CASTRO, Claudio de Moura. **A prática da pesquisa**. São Paulo : McGraw-Hill, 1997.

CARDOSO, Ricardo Lopes. **Competências do contador**: um estudo empírico. Tese. 128 p. (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo: 2006.

CHAN, C. (1993). In: BURGESS, Catherine L. A profile of the hotel financial controller in United Kingdom, United States and Hong Kong. **Journal Hospitality Management**, vol. 15, n. 01, p. 19-28, 1996.

CHANDLER, A.D. **Strategy and Structure**. Cambridge, Massachusetts: MIT Press, 1962.

CORONADO, Osmar. **Contabilidade gerencial básica**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2004.

DRUCKER, Peter. **Administração**: responsabilidades, tarefas, práticas. São Paulo: Pioneira, 1975.

DUMITRANA, Mihaela; GLAVAN, Mariana; DUMITRU, Madalina. Pleading for the management controller profession in the trade area. **The Amfiteatru Economic Journal**, vol. 11, n. 25, p. 91-102, 2009.

EMSLEY, David; CHUNG, Lai Hong. How Management Accountant's Cognitive Style and Role Involvement Combine to Affect the Effort Devoted to Initiating Change. **Abacus**, vol. 46, n. 3, p. 232-257, 2010.

ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S.R. Notas de aula da disciplina EPS 6325 - Pesquisa Direta. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Mimeo: Florianópolis, 2010.

EZZMAEL, Mahmoud; LILLEY, Simon; WILLMOTT, Hugh. Accounting for Management and Managing Accounting: Reflections on Recent Changes in the UK. **Journal of Management Studies**, Blackwell Publishing, vol. 34, n. 3 p. 439 - 465, 1997.

FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria**: teoria e prática. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FOHB – **Fórum de Operadores Hoteleiros do Brasil**. Disponível em: <www.fohb.com.br>. Acesso em: 02 de abril de 2011.

GELLER, A; ILVENTO, C.; SCHMIDGALL, R.S. The hotel controller: revisited. **Cornell H. R. A. Quarterly**. vol 38, n. 7, p. 91-97. 1990.

GIBSON, D.A. A qualitative research study on perceptions held by Hong Kong hotel financial controllers in decision-making roles. **International Journal of Hospitality**, vol. 17, n. 01, p. 65- 81, 1998.

_____. On-property hotel financial controllers: a discourse analysis approach to characterizing behavioural roles. **International Journal Hospitality Management**. vol. 21, p. 05-23, 2002.

_____. Hotel controllers in the 21st Century: A Hong Kong perspective on desired attributes. **International Journal of Hospitality Management**. vol. 23, n. 05, p. 485-503, 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Luiz Flavio M; GOMES, Carlos Francisco S.; ALMEIDA, Adiel Teixeira de. **Tomada de decisão gerencial**: enfoque multicritério. São Paulo: Atlas, 2002.

GONDIM, C.B. **Competências Gerenciais Relevantes e em Desenvolvimento no Setor Hoteleiro de João Pessoa - PB**. 203 p. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2008.

GOSLING, S.D.; RENTFROW, P.J.; SWANN, W.B. A very brief measure of the Big-Five personality domains, **Journal of Research in Personality**, 37, p. 504 - 528, 2003.

GREENGARTEN-JACKSON, Jill; YAU, S.C; GITLOW, H; SCANDURA, T.A.. Mission statements in service and industrial corporations. **International Journal Of Quality Science**, vol. 1, n. 1, p.48-61, 1996.

GRIGOLO, L.C.A. **O Recurso Informação como Subsídio ao Processo decisório: Um estudo de Caso no Bristol Doby Brasil 500 Hotel (Curitiba-PR)**. 209 p. Dissertação (Mestrado em Turismo e Hotelaria) - Universidade do Vale do Itajaí, Balneário Camboriú, 2009.

GUERRA, Gleice Regina. **Auditoria Noturna em hotéis complexos: Um estudo na Cidade de São Paulo**. 233 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

HALL, Matthew. Accounting information and managerial work. **Accounting, Organizations and Society**, vol. 35, n. 3, p. 301-315, 2010.

HARDERN, G. The development of standards of competence in accounting. **Accounting Education**, vol. 4, p. 17-28, 1995.

HECKERT, J.B; WILLSON, J.D. **Controllership**. Nova Iorque, 2. ed. Ronald Press, 1963.

HENNING, D.A; MOSELEY, R. L. Authority role of a functional manager: accountants and controller. **The Accounting Review**, vol. 52, n. 3, p. 578 - 597, 1970.

HELGESEN Øyvind; VOLDSUND, Terje. Financial decision support for marketers in the Norwegian fishing and furniture industries. **British Food Journal**, vol. 111, n. 7, p. 622 - 642, 2009.

HORNGREN, C. T., FOSTER, G.; DATAR, S. M. Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 10. ed., **Prentice Hall**, Nova Jersey, 2000.

HOPPER, Trevor M. Role conflicts of management accountants and their position within organization structures. **Accounting, Organizations and Society**. vol. 5, n. 04, p. 401-411.

IMA. The Practice Analysis of Management Accounting, **Institute of Management Accountants, Montvale**, IMA Publications, Nova Jersey, 1996.

ITTNER, Cristopher D; LARCKER, David F. Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance. **Accounting, Organizations and Society**. vol. 22, n. 3-4, p. 293-314, 1997.

JABLONSKI, F. S., KEATING, P. J., HEIAN, J. B. Business Advocate or Corporate Policeman. **Financial Research Foundation**, Nova Iorque, 1993.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

JONES, A. Tracy. Improving hotel budgetary practice: A positive theory model. **International Journal of Hospitality Management**, vol. 27, n. 04, p. 529-540, 2008.

KATZ, D. and KAHN, R. L. The Social Psychology of Organisations, John **Wiley & Sons**, 2. ed., Nova Iorque, 1978.

KESTER, R.B. The importance of the controller. **The accounting Review**, vol. 3. p. 237-352, 1928.

LAMMINAKI, Dawne. Accounting and the management of outsourcing: An empirical study in the hotel industry. **Management Accounting Research**, vol. 19, n. 02, p. 163-181, 2008.

LAPPONI, Juan Carlos. **Estatística usando Excel**. São Paulo: Lappponi Treinamento e Editora, 2000.

LUNKES, Rogério João. **Manual de contabilidade hoteleira**. São Paulo: Atlas, 2004.

_____.; SCHNORRENBARGER, Darci. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

MA, Yi; TAYLES, Mike. On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective. **Accounting and Business Research**. vol. 39, n. 5, p. 473-495, 2009.

MAAS, Victor S. **The Effect of Controller Involvement in Management on Performance Measurement System Gaming**. Amsterdam: Ponsen & Looijen, 2006.

_____.; MATEJKA, M. Balancing the dual responsibilities of business unit controllers: field and survey evidence. **The Accounting Review**, vol. 84, n. 4, p. 1-41, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade. LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARTIN, Nilton Cano. Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução Necessária. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, n. 28, p. 7-28, São Paulo, 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo, Atlas, 2002.

MERCHANT, K. A., VAN DER STEDE, W. A.. **Management Control Systems – Performance Measurement, Evaluation and Incentives**. Prentice Hall, 2003

MESSNER, Martin; CLEGG, Stewart; KORNBERGER, Martin. Critical Practices in Organizations. **Journal of Management Inquiry**, vol. 17, n. 2, p. 68-82, 2008.

MIA, Lockman; PATIAR, Anoop. The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study. **International Journal of Hospitality Management**. vol. 20, n. 02, p. 111-128, 2009.

MORRISON, Ann M.; GLINOW, Mary Ann Von. Women and Minorities in Management. **American Psychologist**. vol. 45, n. 02, p. 200-208, 1990.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; ALVES, Osmar de C.; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração da empresa**. Florianópolis: UFSC, Fundação ESAG, 1993.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello, FISCH, Sílvio. **Controladoria**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: Instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

NEEDLES, Jr; BELVERD, E; CASCINI, K; KRYLOVA, T; MOUSTAFA, M. Strategy for Implementation of IFAC International Guideline n. 9. **Journal of International Financial Management & Accounting**. vol. 12, p. 317-354, 2001.

NG, Catherine W; PINE, Ray. Women and men in hotel management in Hong Kong: perceptions of gender and career development issues. **International Journal of Hospitality Management**. vol 22. n. 01, p. 85-102, 2003.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Luiz Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos A. dos Santos. **Controladoria estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PAVLATOS, Odysseas; PAGGIOS, Ioannis. A survey of factors influencing the cost system design in hotels. **International Journal of Hospitality Management**. vol 28, n. 02, p. 263-271, 2009.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PICKUP, Ian. Budgetary control within the hotel industry. **International Journal of Hospitality Management**. vol. 04, n. 04, p. 149-155, 1985.

PEREIRA, Carlos Alberto. In: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica - Gecon.** . p. 35-80. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1995.

PLANAS, Fernando Campa; REBULL, Maria Victoria Sanchez; CLAVÉ, Salvador Anton. **Revista iberoamericana de contabilidad de gestión**, n. 11, p. 163-182, 2008.

RAMOS, André da Costa & CARVALHO, Frederico A. Atuação do controller no setor hoteleiro: Algumas considerações à luz da literatura. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, vol. 7, p. 30-37, 2005.

RICHARDSON, Roberto, J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 2007.

ROSA, Fabricia Silva da. **Apoio à decisão para uma empresa do setor elétrico do Brasil: Um instrumento multicritério para avaliação dos elementos de evidenciação ambiental**. Projeto de qualificação de doutorado. Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2009.

ROUWELAAR, Hans ten, SCHAEPKENS, Franz. More effective by involvement in management: An empirical study about Dutch Financial Controllers working in the Health care sector. **Bruckelen: Financial Controllers in Health Care**, 2008.

_____.; BOTS, Jan. Business Unit controller involvement in management: An empirical study in the Netherlands. **Breukelen**: Financial Controllers in Health Care, 2008.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia Científica**: guia para eficiência nos estudos. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SÁ, Antônio Lopes de. **Controladoria e contabilidade aplicada à administração**. Curitiba: Juruá, 2009.

SANTOS, Roberto Vatan; CASTELLANO, Ana Cristina F; BONACIM, Carlos A Grispan; SILVA, Lucileni Pereira. O papel do controller em empresas de grande porte. **Anais do IX Congresso Internacional de Custos**, Florianópolis – 28 a 30 nov. 2005.

SATHE, V. Controller Involvement in Management. **Prentice-Hall**, 1982.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Controladoria como instrumento de gestão**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

SCHMIDT NETO, Arnaldo. **O impacto da implementação de sistemas ERP na gestão econômico-financeira em médias empresas industriais catarinenses**. 223 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2009.

SETU/ PR – **Secretaria de Estado do Turismo do Paraná**. Disponível em: <www.setu.pr.gov.br>. Acesso em: 03 de abril de 2011.

SILVA, José Dionísio Gomes da. **Investigação da prática da gestão econômica na atividade hoteleira**. 214 p. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

SINDPOA – **Sindicato de Hotelaria e Gastronomia de Porto Alegre**. Disponível em: Acesso em: 03 de abril de 2011.

SOARES, Edvaldo. **Metodologia Científica**: lógica, epistemologia e normas. São Paulo, Atlas, 2003.

STR Global – **STR Global**. Disponível em: <www.strglobal.com.br>. Acesso em: 02 de abril de 2011.

TUNG, Nguyen Huu. **Controladoria financeira das empresas**. Uma abordagem prática. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1993.

VIEIRA, W. Q. **A Utilização da Contabilidade de Custos como Ferramenta para a Tomada de decisões nos Hotéis de Lazer/Resorts que Operam na Região Sul do Brasil.** 129 p. Dissertação (Mestrado em Turismo e Hotelaria) – Universidade do Vale do Itajaí. – Balneário Camboriú, 2004.

WIXON, R.; KEEL, W.G; BEDFORD. **Accountant's Handbook.** The Ronald Press Company, 1943.

WELDON, C. Centralisation, wish or need. **Presentation at BAHA Regional Meeting, Birmingham**, june, 1999

ZONI, Laura; MERCHANT, Kenneth A. Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. **Journal of Accounting & Organization Change.** vol. 03, n. 01, p. 29-43, 2007.

APÊNDICE I – DICIONÁRIO DE TERMOS - DECISÕES ESPECÍFICAS

Inventário – decisões de controle sobre os níveis de estoque de mercadorias e materiais de uso e consumo do hotel, além de controlar a vida útil dos bens, auxiliando a gestão de compras e controle patrimonial.

Gestão de custos – decisões e suporte ao planejamento e controle por meio da avaliação e melhoria dos processos, considerando a estrutura e análises de custos do hotel.

Financeiras – decisões sobre alocação de capital, que tenham impacto econômico no resultado da empresa. Compreendem investimentos, despesas e outros gastos (consumo) e de financiamentos.

Contas a receber – programação de cobranças e montantes a receber, controle de clientes inadimplentes, métodos de cobrança e parâmetros de negociação com clientes.

Processos internos – decisões sobre o conjunto de atividades organizadas visando à eficácia e eficiência operacional, minimizando riscos e maximizando a satisfação do cliente.

Despesas de capital – decisões sobre dispêndios de financeiros em ativos (imobilizado, terrenos, investimentos e outros bens).

Estratégicas - decisões cujos reflexos afetam a empresa a médio e longo prazo (acima de 1 ano).

Investimento – Está contida nas decisões de capital, refletindo a influência do *controller* na expansão do patrimônio do hotel.

Formação de preços – definição das estratégias para formação do preço de venda dos produtos e serviços prestados.

Recursos Humanos (RH) – influência no processo de seleção e manutenção de capital humano seja pela determinação dos requisitos necessários para contratação, quantidade de funcionários, níveis salariais, escalas de trabalho, entre outras.

Estrutura organizacional – Influência do *controller* na definição dos arranjos organizacionais, níveis de hierarquia e subordinação.

Sistemas de avaliação de desempenho – desenvolvimento de indicadores e metas para avaliação do desempenho operacional do hotel, podendo estar atrelado a sistemas de incentivos, no que tange aos indicadores de pessoal.

Sistema de incentivos – decisões sobre métodos para recompensas e estabelecimento de benefícios a colaboradores e cúpula administrativa, buscando o alinhamento com o comportamento desejado pelo hotel.

Produtos e serviços – Definição dos produtos e serviços ofertados ao cliente, a partir da estratégia adotada.

Segmento de cliente-alvo – Definição do foco empresarial em que o hotel atuará, considerando o tipo de clientela que busca atender, de acordo com as características do empreendimento.

Marketing – Ações de comercialização e prospecção de clientes, compreendendo desde preços promocionais (formação de preços pode também ser uma ação de marketing), propaganda em veículos de comunicação, consultoria de vendas, brindes e vantagens aos clientes, programa de relacionamento, entre outras.

APÊNDICE II - CARTA DE APRESENTAÇÃO DA PESQUISA



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CONTABILIDADE

Florianópolis, 12 novembro de 2010.

Prezados(as) Senhores(as),

Cumprimentando-o (a) cordialmente, vimos através deste encaminhar o questionário referente ao projeto ***“Papel do Contador Gerencial ou Controller no Processo de Tomada de Decisão em Empresas Hoteleiras”*** que está sendo desenvolvido pela Universidade do Federal de Santa Catarina – UFSC, através do Departamento de Graduação e Pós-graduação em Contabilidade.

Este projeto tem por finalidade estudar o papel do contador gerencial ou *controller* nas organizações, principalmente em temas relacionados as atividades e sua participação no processo de tomada de decisão

Neste sentido, solicitamos sua colaboração no preenchimento do referido questionário (em anexo), pelo responsável da unidade organizacional denominada controladoria ou por aquele que exerce as funções de Controladoria, até o dia 30 de abril de 2010. Após a conclusão da pesquisa divulgaremos os resultados para todos os hotéis participantes.

Certos de sua colaboração, reitera-se protestos de estima e distinta consideração. Atenciosamente,

Prof. Dr. Rogério João Lunkes
(Coordenador do Projeto e Professor da UFSC)
lunkes@cse.ufsc.br
Fone: (48) 3721-6608

APÊNDICE III - QUESTIONÁRIO APLICADO

BLOCO 1 - CARACTERIZAÇÃO DO HOTEL

1. Qual o número de colaboradores efetivos?
2. Qual o número de colaboradores terceirizados?
3. Quantas UH's o hotel dispõe? _____
4. Qual a taxa média de ocupação no último ano?
_____ %
5. Qual o indicador de desempenho financeiro mais utilizado e qual o resultado no último ano?
6. Qual o comportamento do lucro operacional nos últimos anos (3-5)?

☐ ascendente
☐ estável
☐ descendente
☐ não há um comportamento regular
7. O hotel é membro de alguma rede hoteleira?
☐ Sim,
☐ Não.
8. Descreva objetivamente a estrutura organizacional do hotel.
9. O hotel se utiliza de consultoria externa? Em que setores?
10. O hotel possui conjunto de crenças (missão, visão, valores)?
11. O hotel possui planejamento estratégico formalizado?
12. Possui processo orçamentário? Quem é o principal responsável por ele?
13. Qual a idade do hotel?

BLOCO 2 - PERFIL DO CONTROLLER

14. Sexo:

15. Idade:

16. Qual seu cargo no hotel?

17. Qual seu tempo de experiência na controladoria?

18. Há quanto tempo trabalha nesta empresa?

19. Há quanto tempo está na função atual?

20. Qual sua escolaridade?

() Ensino fundamental ou médio

() Graduação incompleto. Especifique _____

() Graduação completo. Especifique _____

21. Em que ano concluiu sua graduação?

22. Possui pós-graduação?

() Não

() Especialização. Especifique _____

() Mestrado. Especifique _____

() Doutorado. Especifique _____

BLOCO 3 - O CONTROLLER NA TOMADA DE DECISÃO E FATORES ORGANIZACIONAIS QUE INFLUENCIAM NO SEU ENVOLVIMENTO.

23. A quem você é subordinado?

24 Seu cargo é de assessoria (staff – não participação do processo de tomada de decisão) ou de decisão (linha – participação do processo de tomada de decisão)?

25 Em qual nível sua função está localizada?

() Na supervisão

() Na gerência

() Na direção

() Outra. Qual?

H - Envolvimento do *controller* nas decisões - Adaptado de Zoni, 2007

26 No tocante às decisões operacionais (impacto no prazo de um ano), você:

- a. apresenta informações e análises ()S ()N
- b. recomendar as medidas que devem ser tomadas ()S ()N
- c. desafia planos e ações dos executivos operacionais ()S ()N

b) No tocante às decisões estratégicas (impacto maior que um ano), você:

- 1. apresenta informações e análise; ()S ()N
- 2. recomenda as medidas que devem ser tomadas ()S ()N
- 3. desafia planos e ações dos executivos operacionais ()S ()N

H - Descentralização - Fatores Organizacionais - Adaptado de Albernethy, Bouwens & Van Lent, 2004, apud Rouwelaar & Bots, 2008)

27. Qual a influência que você tem como um *controller* ou contador gerencial nas seguintes decisões? (Considere uma escala de 1 a 5, como proposto no quadro.)

		Muito baixa	Baixa	Média	Alta	Muito alta
		1	2	3	4	5
A	Decisões estratégicas					
B	Decisões de investimento					
C	Decisões de marketing					
D	Decisões de processos internos					
E	Decisões de RH					
F	Decisões sobre sistemas de avaliação de desempenho					
G	Decisões sobre sistemas de incentivos					
H	Decisões sobre estrutura organizacional					
I	Decisão financeiras					

**H - Envolvimento do controller em decisões - Adaptado de Matějka, 2002
apud Rouwellar & Bots, 2008**

28. Ainda considerando a influência sobre as decisões, indique qual a sua influência em relação às decisões tomadas sobre:

		Sem influência		Alguma Influência	Forte Influência	
		<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>
A	Contas a receber					
B	Inventário					
C	Despesas operacionais					
D	Despesas de capital					
E	Sistemas de incentivo					
F	Segmentos de cliente alvo					
G	Ampliação da oferta de produtos e serviços					

H - Eficácia das atividades do controller - Adaptado de Rouwelaar e Schaepkens, 2008

29. Indique o grau em que você concorda com as seguintes proposições:

		1	2	3	4	5
A	Meu superior concorda que minha contribuição é essencial para o hotel.					
B	Eu contribuo para a eficácia organizacional e dos processos internos (por exemplo relacionados a qualidade e tempo etc)					
C	A minha contribuição nas decisões tomadas pelos demais gestores são melhores em termos financeiros e organizacionais					
D	Pelas minhas atividades, a posição financeira da organização é mais clara.					
E	Pelas minhas atividades, a organização atende melhor às condições exigidas por terceiros, tais como supervisores e/ou Conselhos de Administração					

30. Considerando-se as Unidades Empresariais (departamentos ou setores) do hotel, responda as proposições abaixo usando uma escala de 1 a 5, sendo (1) para “não causam impacto” e (5) “causam grandes impactos”.

H - Interdependências - Fatores organizacionais - Adaptado de Albernethy, Bouwens & Van Lent, 2004, *apud* Rouwelaar & Bots, 2008)

		1	2	3	4	5
A	O trabalho de outras unidades causa impacto sobre a minha unidade.					
B	As decisões tomadas em minha unidade causam impacto em outras unidades.					

H - Habilidades - Fatores pessoais - Adaptado de Forsaith et al., 2003 *apud* Rouwelaar & Schaepkens, 2008)

31. No objetivo de realizar eficazmente, todas as suas atividades, qual a importância que você atribui (1-5), às seguintes habilidades do *controller* no hotel?

		1	2	3	4	5
A	Capacidade de resolver problemas					
B	Entendimento global da rotina das operações					
C	Compreensão analítica da rotina das operações					
D	Resistência ao stress					
E	Habilidade analítica					
F	Habilidade de liderança					
G	Capacidade de lidar com mudanças					
H	Habilidade de comunicação e apresentação					
I	Capacidade de trabalhar em equipe					
J	Habilidades com computador					
K	Adaptabilidade					
L	Pensamento estratégico, com visão no futuro					
M	Habilidade na tomada de decisão					
N	Competências de projeção e previsão					
O	Habilidades técnicas em contabilidade					
P	Criatividade					
Q	Habilidade na modelagem de dados					

H - Características pessoais - Ten-item Personality Inventory (TIPI) - Adaptado de Gosling et al., 2003 apud Rouwelaar & Bots, 2008)

32. Por favor, indique o quanto às características apresentadas são importantes para a influencia do *controller* ou contador na tomada de decisões:

		1	2	3	4	5
A	Extrovertido, entusiasta					
B	Crítico					
C	Auto-disciplinado					
D	Ansioso, chateia-se fácil					
E	Aberto a novas experiências					
F	Reservado, quieto					
G	Simpático					
H	Desorganizado, descuidado					
I	Calmo, emocionalmente estável					
J	Convencional, pouco (ou nada) criativo					

H - Habilidades interpessoais - Fatores pessoais - Adaptado de Sathe, 1983 apud Rouwelaar & Bots, 2008)

33. Por favor, indique o grau em que você concorda com as seguintes proposições:

		1	2	3	4	5
A	Eu faço perguntas certas					
B	Eu penso sobre o impacto dos números					
C	Eu desafio constantemente a análise e gerenciamento dos planos					
D	Eu sei quando brigar e quando ceder					
E	Eu estou sempre questionando					
F	Eu não hesito em criticar os planos de gestão e ação.					

Bloco 4 -PAPEL DO CONTROLLER (RESPONSABILIDADES DA CONTROLADORIA)

34. A empresa possui um órgão denominado controladoria?

35. Assinale 4 áreas de responsabilidade abaixo que são mais importantes na rotina do controller (departamento)? Adaptado de Burgess, 1996

Contas a receber (clientes)
Contas a pagar (fornecedores)
Contabilidade Financeira
Controle de Alimentos e Bebidas
Estoques (fornecedores)
Folha de pagamento
Auditoria noturna
Caixas
Apuração de impostos
Gestão de caixa
Orçamento
Formação de preços
Outra. Qual: _____

36. Qual a participação da controladoria no planejamento?

- ☐ Fornecimento de informações
- ☐ Participa na formulação de estratégias
- ☐ Decide qual estratégia adotar
- ☐ Nenhuma

37. Qual das categorias representa melhor a sua função no hotel?

- ☐ Policial do hotel (Police Officer) – que obriga o cumprimento e fiscaliza as normas (políticas e procedimentos);
- ☐ Consultor (Consultant) – que dá conselho;
- ☐ Espião/Cão de Guarda (Spy/Watchdog) – que informa os superiores das ações de gerentes ou chefes de departamentos;
- ☐ Interpreta os Números (Head Number Cruncher) – que relata informação sobre desempenho operacional.

38. Com relação aos objetivos da controladoria, atribua uma nota de 1 a 5 (mínimo 1 e máximo 5) para os que estão presentes em sua empresa; Adaptado de Andreatta (2005).

		1	2	3	4	5
A	Estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações					
B	Medir o desempenho entre os planos operacionais aprovados e os padrões					
C	Reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais, confrontando-os com os planejados					
D	Medir e reportar a eficiência dos objetivos dos negócios e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para atingir esses objetivos					
E	Prover proteção para os ativos da empresa, incluindo controle interno adequado, auditoria e cobertura adequada de Seguros					

APÊNDICE IV – RESPOSTAS OBTIDAS

Indicação de hora e data	RESPONDENTE	1.Número de colaboradores efetivos	2 Qual o número de colaboradores terceirizados e/ou temporários?	3. Quantas UH's (unidades habitacionais) o hotel dispõe?	4. Qual a taxa média de ocupação no último ano?	5 Qual indicador de desempenho financeiro mais utilizado e de quanto foi o resultado no último ano (%)?
16/12/2010 11:08	C1	288	30	102	65%	Margem Lucro 38%
07/01/2011 17:17	C2	154	40	296	65%	RevPar 322,00
23/03/2011 12:33	C3	105	-	237	50,35%	-
08/12/2010 23:19	C4	145	2	175	45%	RevPar
28/03/2011 10:40	C5	180	15	188	62%	RevPar 144,00
28/03/2011	C6	150	-	171	70,30%	RevPar e GOP
25/11/2010 19:34	C7	307	65	345	58,88%	RevPAR 97,39
28/12/2010 12:53	C8	235	35	220	60%	GOP
14/03/2011	C9	150	40	265	55,70%	DRE - Grau de Insolvência, cap. próprio e liquidez

28/03/2011 18:25	C10	60	12	121	65%	RevPAR
29/03/2011	C11	170	10	197	66%	margem de lucro operacional
02/03/2011 14:53	C12	650	200	695	50%	Receita total por PAX - R\$ 4.500.0000
06/12/2010 09:17	C13	168	30	172	68%	RevPAR
01/03/2011 21:08	C14	114	12	172	70%	RevPar, GOP
15/03/2011	C15	54	15	101	43%	RevPar
28/03/2011 17:26	C16	72	20	191	32%	Lucro Operacional 27%
31/03/2011 13:24	C17	70	5	123	68%	RevPar
01/03/2011 00:00	C18	52	-	111	76,75%	Média de indicadores - lucro +ou- 30%
21/02/2011 10:28	C19	43	-	110	64%	LUCRATIVIDADE 27,16%
16/12/2010 00:00	C20	200	20	230	70%	Margem Lucro Oper - 20%
08/02/2011	C21	57	-	200		RevPar
09/03/2011	C22	143	8	217	63%	Rev Par - 93
28/03/2011	C23	60	10	107	74%	DM Diária Média, 142

RESPONDENTE	6 Qual o comportamento do lucro operacional nos últimos anos (3-5)?	7. O hotel faz parte de alguma rede hoteleira?	8. O hotel se utiliza de consultoria externa?	9. Se sim na pergunta anterior, em que setores?	10. O hotel possui conjunto de crenças formalizado (missão, visão, valores)?	11. O hotel possui planejamento estratégico formalizado (implementado)?
C1	ascendente	Não	Sim	Financeiro, fiscal e hotelaria	Não	Sim
C2	ascendente	Sim	Sim	Área Comercial/Gestão	Sim	Sim
C3	ascendente	Sim	Sim	os setores operacionais	Sim	Sim
C4	ascendente	Sim	Sim	Tributária, Jurídica	Sim	Sim
C5	estável	Sim	Sim	Controladoria	Sim	Sim
C6	não há comportamento regular	Sim	Não	-	Sim	Sim
C7	ascendente	Não	Sim	Gestão	Sim	Sim
C8	ascendente	Sim	Não	-	Não	Sim
C9	ascendente	Sim	Sim	RH - Contabilidade - Marketing	Sim	Sim
C10	ascendente	Sim	Não	-	Sim	Sim
C11	ascendente	Não	Sim	contábil	Não	Não
C12	ascendente	Não	Sim	operacional, comercial e financeira	Sim	Sim

C13	ascendente	Não	Sim	Vendas	Sim	Sim
C14	ascendente	Sim	Não	-	Sim	Sim
C15	ascendente	Não	Não	-	Sim	Sim
C16	estável	Não	Sim	Comercial	Sim	Sim
C17	ascendente	Sim	Sim	Contabil e Financeiro	Sim	Sim
C18	ascendente	Sim	Não	-	Sim	Sim
C19	estável	Não	Sim	FINANCEIRA	Sim	Sim
C20	ascendente	Não	Sim	Qualidade e gestão	Sim	Sim
C21	estável	Não	Sim	Marketing/Arquitetura	Sim	Sim
C22	ascendente	Não	Sim	Financeira	Sim	Sim
C23	ascendente	Sim	Não	-	Sim	Sim

RESPONDENTE	12. Quem é o principal responsável pelo processo orçamentário?	13. Qual a idade do hotel?	14. Sexo:	15. Idade:	16. Qual seu cargo no hotel?	17. Qual seu tempo de experiência na controladoria?
C1	Financeiro	8 anos	Masculino	48	Controller	8 anos
C2	Controller	18 anos	Masculino	62	Controller	20 anos
C3	Diretor admin.	36 anos	Masculino	46	controle	16 anos
C4	Diretor Financeiro	22 anos	Masculino	44	Controller	22 anos
C5	Gerente Geral	10 anos	Masculino	52	Controller	30 anos
C6	Controller	10 anos	Masculino	38	Controller	15 anos
C7	Controladoria	13 anos	Masculino	43	Contador	20 anos
C8	Controller	03 anos	Masculino	32	Controller	8 anos
C9	Ger. de compras e fin. (superv. e direção)	30 anos	Feminino	40	Ger. de compras e controladoria	6 meses
C10	Ger. Geral	9 anos	Masculino	31	Coord. Adm. Financeiro	13 anos
C11	Departamento de compras	13 anos	Feminino	25	Controlista	4 anos
C12	diretor financeiro	20 anos	Masculino	33	diretor financeiro	8 anos

C13	Controller	25 anos	Masculino	47	Resp. depto. Fin/adm. e compras	2 anos
C14	Controller, Gerente Geral	7 anos	Feminino	35	Controller	9 anos
C15	Gerente geral e controller	17 anos	Masculino	32	Controller	1 ano
C16	Dpto.Financeiro	27 anos	Feminino	41	Controller	9 anos
C17	Controler e Diretoria	38 anos	Masculino	31	Auditor de Custos e Receitas	7 Anos
C18	Gerente e cosultor com a diretoria	35 anos	Masculino	45	Consultor	5 anos
C19	ADMINISTRATIVO/FINANCEIRO	24 anos	Masculino	32	GERENTE	7 ANOS
C20	Controller	18 anos	Masculino	31	Controller	10 anos
C21	Diretor Financeiro	10 anos	Feminino	29	Contadora	7 anos
C22	Gerente Financeiro	24 anos	Masculino	27	Sup. De Controle e Sistemas	9 meses
C23	Controller	6 anos	Feminino	31	Controller	1 ano e 1 mês

RESPONDENTE	18. Há quanto tempo trabalha nesta empresa?	19. Há quanto tempo está na função atual?	20. Qual sua escolaridade?	21. Se for graduado, qual sua área de formação?	22. Se for graduado, em que ano você se formou?	23. Se tiver Pós-graduação, qual a modalidade?
C1	6 anos	6 anos	Graduação Completa	Administração	1981	-
C2	4 anos	4 anos	Graduação Completa	Ciências Contábeis	1973	-
C3	25 anos	16 anos	Graduação Completa	Turismo e Hotelaria	1986	-
C4	18 anos	1 ano	Graduação Completa	Administração	2002	-
C5	10 anos	10 anos	Pós-Graduação	Turismo e Hotelaria	2006	Especialização
C6	1 ano	3 anos	Pós-Graduação	Ciências Contábeis	1999	MBA
C7	05 anos	05 anos	Pós-Graduação	Administração, Ciências Contábeis	1987	Especialização
C8	02 anos	02 anos	Graduação Completa	Administração, Ciências Contábeis	2004	-
C9	7 anos	6 meses	Graduação incompleta	Adm. com esp. controladoria e finanças	-	-
C10	3 anos	3 anos	Graduação Completa	Administração	2003	-
C11	9 anos	4 anos	Ensino médio	-	-	-

C12	4 anos	2 anos	Pós-Graduação Incompleta	Ciências Contábeis	2005	MBA
C13	24 anos	2 anos	Pós-Graduação	Administração	2002	MBA
C14	9 anos	1 ano	Pós-graduação incompleta	Administração, Ciências Contábeis	2003	Especialização
C15	5 anos	1 ano	Graduação incompleta	Administração de empresas	-	-
C16	10 anos	9 anos	Graduação Completa	Letras	2008	-
C17	14 Anos	4 Anos	Graduação Completa	Administração	2007	-
C18	5 anos	5 anos	Pós-Graduação	Direito	1963	Especialização
C19	12 ANOS	5 ANOS	Graduação Completa	FINANCEIRA	2009	-
C20	10 anos	6 anos	Pós-Graduação	Administração	2001	Mestrado
C21	1 ano e 6 m.	1 ano e 6 m.	Pós-Graduação	Ciências Contábeis	2007	MBA
C22	9 meses	1 mês	Graduação Completa	Turismo e Hotelaria	2006	-
C23	1 ano e 9 m.	1 ano e 1 mês	Pós-Graduação	Ciências Contábeis	2006	Especialização

RESPONDENTE	24. Se tiver Pós-graduação, especifique a área:	25. Qual sua posição no organograma: Linha/decisão?	26. Em qual nível organizacional sua função está posicionada?	27. Quem é seu superior imediato?	28. No tocante às decisões operacionais, você: [Apresenta informações e análises]	[Recomenda as medidas que devem ser tomadas]
C1	-	Linha	Diretoria	Proprietário	Sim	Sim
C2	-	Linha	Diretoria	Diretor Geral do Hotel	Sim	Sim
C3	-	Linha	Gerência	Diretor	Sim	Sim
C4	-	Linha	Gerência	Diretor Financeiro	Sim	Sim
C5	Adm Hoteleira e Controladoria	Linha	Gerência	CEO Grupo	Sim	Sim
C6	Gestão empresarial - FGV	Linha	Diretoria	Dir. Fin. da Starwood para Am. Latina	Sim	Sim
C7	Auditoria e Controladoria	Linha	Gerência	Diretor	Sim	Não
C8	-	Linha	Gerência	Diretor Financeiro	Sim	Sim
C9	-	Linha	Gerência	Diretor	Sim	Não

C10	-	Linha	Gerência	Gerente Geral	Sim	Sim
C11	-	Staff	Supervisão	Gerência	Sim	Sim
C12	Gestão de empresas	Linha	Diretoria	Proprietário	Sim	Sim
C13	Controladoria e Finanças	Staff	Gerência	Diretoria	Sim	Sim
C14	Adm. Tributaria	Linha	Gerência	Controller Corporativo RJ	Sim	Sim
C15	-	Linha	Supervisão	Gerente geral	Sim	Sim
C16	-	Staff	Supervisão	Gerente financeiro	Sim	Sim
C17	-	Linha	Supervisão	Gerente Greral/Hotel	Sim	Sim
C18	Direito Tributário	Linha	Diretoria	Diretores	Sim	Sim
C19	-	Linha	Gerência	DIRETORIA	Sim	Sim
C20	Administração e Controladoria	Linha	Gerência	Gerente Geral	Sim	Sim
C21	Controladoria e Finanças	Staff	Gerência	Diretor Financeiro	Sim	Sim
C22	-	Linha	Supervisão	Supervisor de Hospedagem	Sim	Não
C23	Controladoria	Linha	Supervisão	Gerente operacional	Sim	Sim

RESPONDENTE	[Contesta planos e ações dos executivos operacionais]	29. No tocante às decisões estratégicas, você: [Apresenta informações e análises]	[Recomenda as medidas que devem ser tomadas]	[Contesta planos e ações dos executivos operacionais]	30. Qual a influência que você tem como controller nas seguintes decisões? [Decisões estratégicas]	[Decisões de investimento]	[Decisões de marketing]
C1	Não	Sim	Sim	Sim	Alta	Alta	Médio
C2	Sim	Sim	Sim	Sim	Alta	Alta	Pouca
C3	Sim	Sim	Sim	Sim	Médio	Pouca	Pouca
C4	Sim	Não	Sim	Não	Médio	Médio	Pouca
C5	Sim	Sim	Sim	Sim	Muito alta ou total	Alta	Médio
C6	Sim	Sim	Sim	Sim	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Muito alta ou total
C7	Não	Sim	Sim	Sim	Alta	Alta	Médio
C8	Não	Sim	Sim	Sim	Médio	Médio	Pouca
C9	Não	Não	Não	Não	Pouca	Médio	pouca

C10	Sim	Sim	Não	Sim	Alta	Pouca	Pouca
C11	Sim	Sim	Sim	Sim	Alta	Médio	Alta
C12	Sim	Sim	Sim	Sim	Alta	Médio	Pouca
C13	Sim	Sim	Sim	Sim	Alta	Alta	Médio
C14	Sim	Sim	Sim	Não	Médio	Médio	Pouca
C15	Sim	Sim	Sim	Sim	Alta	Muito alta ou total	médio
C16	Não	Sim	Não	Não	Pouca	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca
C17	Sim	Sim	Sim	Sim	Médio	Pouca	Nenhuma ou muito pouca
C18	Sim	Não	Não	Sim	Médio	Alta	Nenhuma ou muito pouca
C19	Sim	Sim	Sim	Sim	Médio	Alta	Pouca
C20	Sim	Sim	Sim	Sim	Alta	Alta	Pouca
C21	Sim	Sim	Sim	Sim	Alta	Alta	Pouco
C22	Não	Sim	Não	Não	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca
C23	Sim	Sim	Sim	Sim	Alta	Muito alta ou total	Médio

RESPONDENTE	[Decisões de processos internos]	[Decisões de RH]	[Decisões sobre sistemas de avaliação de desempenho]	[Decisões sobre sistemas de incentivos]	[Decisões sobre estrutura organizacional]
C1	Alta	Médio	Médio	Médio	Alta
C2	Alta	Alta	Alta	Médio	Médio
C3	Médio	Pouca	Médio	Pouca	Pouca
C4	Alta	Médio	Médio	Pouca	Médio
C5	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Alta	Alta
C6	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca	Muito alta ou total
C7	Alta	Alta	Alta	Alta	Alta
C8	Alta	Alta	Médio	Médio	Médio
C9	Médio	Pouca	Pouca	Pouca	Pouca
C10	Alta	Pouca	Pouca	Médio	Alta

C11	Muito alta ou total	Alta	Alta	Alta	Médio
C12	Alta	Alta	Alta	Alta	Médio
C13	Médio	Médio	Médio	Alta	Alta
C14	Alta	Alta	Alta	Alta	Médio
C15	Alta	Alta	Alta	Alta	Alta
C16	Médio	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca
C17	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca
C18	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca
C19	Muito alta ou total	Médio	Muito alta ou total	Alta	Alta
C20	Alta	Alta	Médio	Alta	Alta
C21	Alta	Médio	Médio	Pouca	Médio
C22	Médio	Nenhuma	Médio	Nenhuma	Nenhuma
C23	Alta	Muito alta ou total	Médio	Muito alta	Alta

RESPONDENTE	[Decisões financeiras]	[Contas a receber]	[Inventário]	[Despesas de capital]	[Segmentos de cliente-alvo]
C1	Muito alta ou total	Alta	Muito alta ou total	Alta	Médio
C2	Alta	Alta	Alta	Médio	Pouca
C3	Médio	Pouca	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca	Médio
C4	Médio	Alta	Alta	Pouca	Pouca
C5	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Médio
C6	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Alta
C7	Alta	Alta	Alta	Alta	Alta
C8	Alta	Alta	Alta	Alta	Médio
C9	médio	nenhuma	Muito alta ou total	médio	Pouca
C10	Alta	Alta	Muito alta ou total	Alta	Pouca

C11	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Pouca	Pouca	Médio
C12	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Pouca
C13	Alta	Alta	Alta	Alta	Médio
C14	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Médio	Pouca
C15	Alta	Alta	Muito alta ou total	Alta	Médio
C16	Nenhuma ou muito pouca	Médio	Alta	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca
C17	Alta	Médio	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Nenhuma ou muito pouca
C18	Alta	Médio	Médio	Alta	Nenhuma ou muito pouca
C19	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Alta	Nenhuma ou muito pouca
C20	Muito Alta	Muito Alta	Muito Alta	Muito Alta	Médio
C21	Muito alta ou total	Alta	Alta	Médio	Pouca
C22	Nenhuma	Pouca	Alta	Nenhuma	Nenhuma ou muito pouca
C23	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Muito alta ou total	Médio

RESPONDENTE	[Oferta de produtos e serviços]	[Formação de preços]	[Gestão de custos]	[Meu superior concorda que minha contribuição é essencial para o hotel]	31. eficácia das atividades do controller: [Eu contribuo para a eficácia dos processos internos (relacionados a qualidade e tempo etc)]	[A minha contribuição nas decisões tomadas pelos gestores são melhores em termos financeiros e organizacionais]
C1	Médio	Alta	Alta	4	4	4
C2	Pouca	Alta	Alta	5	5	5
C3	Médio	Alta	Médio	5	3	2
C4	Médio	Médio	Alta	4	4	4
C5	Alta	Muito alta ou total	Muito alta ou total	5	5	4
C6	Alta	Muito alta ou total	Muito alta ou total	5	3	5
C7	Alta	Alta	Alta	4	4	4
C8	Pouca	Pouca	Muito alta ou total	4	4	4
C9	Médio	Alta	Muito alta ou total	4	4	4
C10	Médio	Pouca	Alta	5	5	4

C11	Médio	Médio	Muito alta ou total	3	3	4
C12	Pouca	Pouca	Muito alta ou total	5	4	4
C13	Médio	Alta	Alta	4	4	4
C14	Pouca	Médio	Muito alta ou total	5	4	4
C15	Médio	Médio	Alta	5	4	4
C16	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca	4	4	2
C17	Médio	Médio	Muito alta ou total	5	4	4
C18	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma ou muito pouca	Alta	5	3	4
C19	Nenhuma ou muito pouca	Médio	Muito alta ou total	5	4	4
C20	Médio	Médio	Alta	5	5	4
C21	Pouca	Médio	Alta	4	4	4
C22	Nenhuma ou muito pouca	Nenhuma	Nenhuma	4	3	4
C23	Médio	Muito alta ou total	Muito alta ou total	5	3	5

RESPONDENTE	[Pelas minhas atividades, a posição financeira da organização é mais clara]	[Pelas minhas atividades, a organização atende melhor às condições exigidas por terceiros, tais como supervisores ou Conselhos de Administração]	31. Sobre as unidades empresariais (departamentos ou unidades de negócio): [O trabalho de outras unidades causa impacto sobre a minha unidade]	[O trabalho de minha unidade causa impacto em outras unidades]	32. Habilidades do controller [Capacidade de resolver problemas]	Entendimento global da rotina das operações]	Compreensão analítica da rotina das operações]	Resistência ao stress
C1	5	4	1	1	4	4	4	5
C2	5	5	1	1	5	5	5	5
C3	2	2	1	1	4	4	4	3
C4	4	4	2	3	5	5	4	5
C5	4	5	2	2	5	5	5	4
C6	5	3	3	3	4	4	4	4
C7	4	4	3	3	4	3	3	3
C8	4	3	3	3	4	4	3	4

C9	5	3	3	4	5	5	5	5
C10	4	4	3	3	5	5	5	3
C11	3	3	3	3	4	3	3	2
C12	4	4	4	4	5	4	4	4
C13	4	4	4	4	4	4	4	4
C14	5	3	4	5	4	4	4	5
C15	4	4	4	4	4	5	4	4
C16	4	3	4	3	4	4	4	3
C17	5	5	4	4	5	4	4	4
C18	3	4	5	5	3	5	4	5
C19	5	4	5	5	5	5	4	5
C20	4	5	5	5	5	5	5	3
C21	5	4	5	5	3	5	5	2
C22	3	3	5	5	5	4	4	3
C23	5	5	5	5	5	5	5	3

RESPONDENTE	32. Habilidade analítica	Liderança	Capacidade de lidar com mudanças]	Habilidade de comunicação e apresentação	Capacidad e de trabalhar em equipe]	Habilidade com computador	Adaptabili dade	[Pensamento estratégico, com visão no futuro]	[Habilidade na tomada de decisão]
C1	5	5	5	5	5	5	5	5	5
C2	5	5	5	5	5	4	4	4	5
C3	2	3	3	3	3	3	4	3	3
C4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
C5	5	5	5	4	5	5	5	5	5
C6	4	4	4	4	4	4	4	4	5
C7	3	4	4	4	4	4	3	4	4
C8	4	5	5	3	5	4	4	4	4
C9	5	5	5	5	5	5	5	5	5
C10	5	4	5	4	4	5	5	4	5
C11	2	2	2	3	3	4	3	3	3

C12	4	5	5	4	4	3	5	5	5
C13	4	4	4	4	4	4	4	4	4
C14	4	4	5	5	4	4	5	4	4
C15	4	5	4	4	5	4	4	4	5
C16	4	3	4	3	4	4	4	3	3
C17	4	5	5	5	5	5	5	5	5
C18	5	4	4	5	5	4	4	5	5
C19	4	5	5	4	5	5	5	4	4
C20	4	5	5	5	5	4	4	5	5
C21	2	5	5	5	5	4	5	5	5
C22	4	4	4	4	4	5	3	4	4
C23	4	5	4	5	5	5	5	5	5

RESPONDENTE	[Competências de projeção e previsão]	[Habilidades técnicas em contabilidade]	32. Habilidades do <i>controller</i> [Criatividade]	[Habilidade na modelagem de dados]	[Conhecimento em outras línguas]	33. Indique suas características pessoais (como você se vê): [Extrovertido, entusiasta]	[Crítico]	[Auto-disciplinado]
C1	5	5	4	4	5	Alto	Alto	Alto
C2	5	5	4	4	3	Alto	Médio	Alto
C3	3	4	3	2	2	Pouco	Médio	Alto
C4	5	4	4	4	3	Médio	Alto	Alto
C5	5	4	4	4	4	Alto	Muito Alto	Muito Alto
C6	5	4	4	4	3	Alto	Alto	Pouco
C7	3	4	3	4	4	Pouco	Alto	Alto
C8	4	4	5	4	3	Alto	Alto	Médio
C9	5	4	4	5	4	Alto	Muito Alto	Médio
C10	5	4	4	5	3	Médio	Médio	Alto
C11	3	2	2	2	2	Alto	Alto	Médio

C12	5	3	4	4	3	Alto	Muito Alto	Alto
C13	4	4	4	4	3	Alto	Alto	Alto
C14	4	5	3	4	3	Alto	Muito Alto	Muito Alto
C15	4	4	4	4	3	Alto	Alto	Alto
C16	3	2	3	4	3	Médio	Alto	Alto
C17	5	5	5	5	3	Médio	Alto	Muito Alto
C18	5	5	4	5	5	Médio	Alto	Muito Alto
C19	4	4	4	4	3	Muito Alto	Médio	Muito Alto
C20	5	3	2	4	4	Pouco	Alto	Alto
C21	5	5	5	5	5	Muito Alto	Muito Alto	Muito alto
C22	4	3	4	5	5	Muito Alto	Médio	Médio
C23	5	5	4	5	3	Alto	Muito Alto	Alto

RESPONDENTE	[Ansioso, chateia-se facilmente]	[Aberto a novas experiências]	[Reservado, quieto]	[Simpático]	[Desorganizado, descuidado]	[Calmo, emocionalmente estável]	[Convencional, sem criatividade]
C1	Pouco	Alto	Médio	Muito Alto	Alto	Muito Alto	Pouco
C2	Pouco	Muito Alto	Pouco	Alto	Pouco	Médio	Pouco
C3	Médio	Alto	Médio	Alto	Muito pouco ou nada	Alto	Pouco
C4	Médio	Alto	Médio	Médio	Pouco	Alto	Médio
C5	Médio	Muito Alto	Médio	Alto	Médio	Muito Alto	Pouco
C6	Muito alto	Muito Alto	Muito pouco ou nada	Alto	Médio	Pouco	Pouco
C7	Pouco	Alto	Médio	Médio	Muito pouco ou nada	Médio	Pouco
C8	Médio	Alto	Pouco	Alto	Pouco	Médio	Pouco
C9	Médio	Muito Alto	Médio	Alto	Muito pouco ou nada	Médio	Muito pouco ou nada
C10	Pouco	Alto	Pouco	Alto	Muito pouco ou nada	Médio	Pouco

C11	Médio	Médio	Médio	Alto	Pouco	Médio	Médio
C12	Médio	Médio	Pouco	Médio	Muito pouco ou nada	Muito Alto	Pouco
C13	Pouco	Alto	Médio	Alto	Muito pouco ou nada	Pouco	Muito pouco ou nada
C14	Pouco	Muito Alto	Médio	Alto	Pouco	Médio	Muito pouco ou nada
C15	Médio	Alto	Médio	Alto	Pouco	Alto	Pouco
C16	Pouco	Alto	Médio	Alto	Muito pouco ou nada	Médio	Pouco
C17	Médio	Alto	Médio	Pouco	Pouco	Muito Alto	Pouco
C18	Pouco	Muito Alto	Alto	Alto	Muito pouco ou nada	Muito Alto	Médio
C19	Muito pouco ou nada	Muito Alto	Alto	Alto	Muito pouco ou nada	Muito Alto	Muito pouco ou nada
C20	Pouco	Médio	Alto	Alto	Pouco	Alto	Alto
C21	Pouco	Muito Alto	Pouco	Muito Alto	Muito Pouco ou nada	Médio	Muito pouco ou nada
C22	Pouco	Alto	Pouco	Alto	Pouco	Médio	Pouco
C23	Médio	Alto	Médio	Alto	Muito alto	Muito alto	Pouco

RESPONDENTE	34. Quanto às habilidades interpessoais, indique o grau de concordância [Eu faço perguntas certas]	[Eu penso sobre o impacto dos números]	[Eu contesto constantemente a análise e gerenciamento dos planos]	[Eu sei quando brigar e ceder]	[Eu estou sempre questionando]	[Eu não hesito em criticar os planos de gestão e ação]
C1	3	4	4	4	4	4
C2	4	4	4	4	2	4
C3	5	4	2	3	3	4
C4	4	5	5	4	4	4
C5	4	5	4	5	4	3
C6	4	5	4	4	4	4
C7	4	4	4	3	2	2
C8	4	4	4	3	2	3
C9	4	5	5	5	5	5

C10	4	4	3	4	3	3
C11	4	3	3	2	2	3
C12	4	5	3	5	3	2
C13	3	4	3	3	3	3
C14	3	5	4	4	5	4
C15	4	4	4	3	4	4
C16	3	4	1	4	3	1
C17	4	5	3	4	4	3
C18	4	5	3	4	3	3
C19	4	4	4	5	4	4
C20	4	5	4	4	4	5
C21	4	5	5	5	5	5
C22	3	3	3	3	1	3
C23	4	5	5	4	5	4

RESPONDENTE	35. Assinale 4 das áreas de responsabilidade abaixo que são mais importantes na rotina do controller (departamento)
C1	Contas a receber, Contas a pagar, Contabilidade Financeira, Estoques (fornecedores)
C2	Apuração de impostos, Gestão de caixa, Orçamento, Formação de preços
C3	Contas a receber, Contas a pagar, Caixas, Formação de preços
C4	Contas a receber, Contabilidade Financeira, Estoques (fornecedores), Orçamento
C5	Contas a receber, Folha de pagamento, Gestão de caixa, Orçamento
C6	Contabilidade Financeira, Apuração de impostos, Gestão de caixa, Orçamento
C7	Contabilidade Financeira, Apuração de impostos, Orçamento, Formação de preços
C8	Contas a receber, Folha de pagamento, Gestão de caixa, Orçamento

C9	Controle de alimentos e bebidas, estoques, folha de pagamento, Formação de preços
C10	Contabilidade Financeira, Apuração de impostos, Gestão de caixa, Orçamento
C11	Controle de alimentos e bebidas, estoques, caixas, orçamento
C12	Contabilidade Financeira, Folha de pagamento, Orçamento, ambiente de trabalho
C13	Contabilidade Financeira, Estoques (fornecedores), Auditoria Noturna, Orçamento
C14	Contas a pagar, Folha de pagamento, Gestão de caixa, Orçamento
C15	Contas a pagar, Contabilidade Financeira, Folha de pagamento e Orçamento
C16	Contas a receber, Controle de Alimentos e Bebidas, Estoques (fornecedores), Caixas
C17	Contabilidade Financeira, Controle de Alimentos e Bebidas, Estoques (fornecedores), Caixas
C18	Cont. Financeira, Controle de Alimentos e Bebidas, Estoques (fornecedores), Folha de pagamento
C19	Contas a receber, Auditoria Noturna, Gestão de caixa, Orçamento
C20	Contas a receber (clientes), Contas a pagar, Contabilidade Financeira, Apuração de Impostos
C21	Contabilidade Financeira; Estoques; Gestão de caixa; orçamento
C22	Contas a receber; Auditoria Noturna; Caixas; Formação de preços
C23	Caixas, Estoques, Contabilidade Financeira, Orçamento

RESPONDENTE	36. Qual a contribuição da controladoria ou controller no planejamento
C1	Participa na formulação de estratégias
C2	Participa na formulação de estratégias
C3	Participa na formulação de estratégias
C4	Participa na formulação de estratégias
C5	Participa na formulação de estratégias
C6	Fornecimento de informações, Participa na formulação de estratégias
C7	Participa na formulação de estratégias
C8	Fornecimento de informações
C9	Fornecimento de informações, Participa na formulação de estratégias, Decide qual estratégia adotar
C10	Decide qual estratégia adotar
C11	Participa na formulação de estratégias

C12	Fornecimento de informações, Participa na formulação de estratégias, Decide qual estratégia adotar
C13	Fornecimento de informações; Participa na formulação de estratégias
C14	Fornecimento de informações
C15	Fornecimento de informações
C16	Fornecimento de informações
C17	Participa na formulação de estratégias
C18	Fornecimento de informações, Participa na formulação de estratégias, Decide qual estratégia adotar
C19	Fornecimento de informações, Participa na formulação de estratégias
C20	Fornecimento de informações
C21	Fornecimento de informações, Participa na formulação de estratégias, Decide qual estratégia adotar
C22	Fornecimento de informações
C23	Fornecimento de informações, Participa na formulação de estratégias

RESPONDENTE	37. Qual das categorias abaixo representa melhor a sua função no hotel:
C1	Consultor (Consultant) – que dá conselho
C2	Analista de dados (Head Number Cruncher) – que relata informação sobre desempenho operacional.
C3	Analista de dados (Head Number Cruncher) – que relata informação sobre desempenho operacional.
C4	Consultor (Consultant) – que dá conselho
C5	Analista de dados (Head Number Cruncher) – que relata informação sobre desempenho operacional.
C6	Policia! do hotel (Police Officer) – que obriga o cumprimento e fiscaliza as normas (políticas e procedimentos)
C7	Consultor (Consultant) – que dá conselho
C8	Policia! do hotel (Police Officer) – que obriga o cumprimento e fiscaliza as normas (políticas e procedimentos)
C9	Analista de dados (Head Number Cruncher) – que relata informação sobre desempenho operacional.
C10	Policia! do hotel (Police Officer) – que obriga o cumprimento e fiscaliza as normas (políticas e procedimentos)

C11	Analista de dados (Head Number Cruncher) – que relata informação sobre desempenho operacional.
C12	Consultor (Consultant) – que dá conselho
C13	Analista de dados (Head Number Cruncher) – que relata informação sobre desempenho operacional.
C14	Analista de dados (Head Number Cruncher) – que relata informação sobre desempenho operacional.
C15	Analista de dados (Head Number Cruncher) – que relata informação sobre desempenho operacional.
C16	Analista de dados (Head Number Cruncher) – que relata informação sobre desempenho operacional.
C17	Analista de dados (Head Number Cruncher) – que relata informação sobre desempenho operacional.
C18	Analista de dados (Head Number Cruncher) – que relata informação sobre desempenho operacional.
C19	Analista de dados (Head Number Cruncher) – que relata informação sobre desempenho operacional.
C20	Analista de dados (Head Number Cruncher) – que relata informação sobre desempenho operacional.
C21	Consultor (Consultant)
C22	Analista de dados (Head Number Cruncher) – que relata informação sobre desempenho operacional.
C23	Policial do hotel (Police Officer) – que obriga o cumprimento e fiscaliza as normas (políticas e procedimentos)

RESPONDENTE	38. Objetivos da controladoria: [Medir o desempenho entre os planos operacionais]	Estabelecer, coordenar e mater um plano integrado para o controle das operações:	[Reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais, confrontando-os com os planejados]	[Medir e reportar a eficiência dos objetivos dos negócios e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para atingir esses]	[Prover proteção para os ativos da empresa, incluindo controle interno adequado, auditoria e cobertura]	39. O hotel possui um departamento denominado controladoria?
C1	4	5	5	5	5	Sim
C2	4	4	4	5	4	Sim
C3	3	5	4	2	2	Sim
C4	4	3	5	5	4	Sim
C5	5	5	5	5	5	Sim
C6	4	5	5	5	5	Sim
C7	5	4	4	5	4	Sim
C8	4	5	4	4	3	Sim
C9	3	5	3	4	3	Sim

C10	4	5	3	3	4	Sim
C11	3	4	4	3	3	Não
C12	4	3	5	4	4	Não
C13	4	5	4	4	4	Não
C14	4	3	5	3	5	Sim
C15	4	5	5	4	4	Não
C16	1	2	1	1	4	Não
C17	5	4	5	5	5	Sim
C18	4	5	4	4	4	Sim
C19	5	2	4	5	4	Não
C20	4	5	5	5	5	Sim
C21	5	4	5	5	5	Sim
C22	4	4	3	3	3	Sim
C23	4	4	5	5	5	Sim